

O Procedimento Tributário de Inspeção
– Um contributo para a sua compreensão
à luz dos Direitos Fundamentais

João Fernando Damião Caldeira

UMinho | 2011

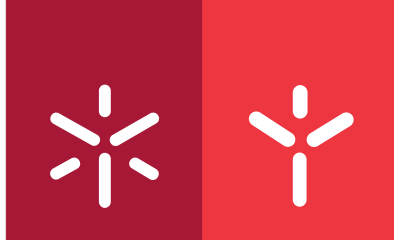


Universidade do Minho
Escola de Direito

João Fernando Damião Caldeira

**O Procedimento Tributário de Inspeção
– Um contributo para a sua compreensão
à luz dos Direitos Fundamentais**

Outubro de 2011



Universidade do Minho

Escola de Direito

João Fernando Damião Caldeira

**O Procedimento Tributário de Inspeção
– Um contributo para a sua compreensão
à luz dos Direitos Fundamentais**

Dissertação de Mestrado
Mestrado em Direito Tributário e Fiscal

Trabalho realizado sob a orientação do
Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha

Outubro de 2011

DECLARAÇÃO

Nome: João Fernando Damião Caldeira

Endereço electrónico: joao.damiao.caldeira@gmail.com

Telefone: 933201687

Número do Bilhete de Identidade: 10771855

Título da tese: O Procedimento Tributário de Inspeção – Um contributo para a sua compreensão à luz dos Direitos Fundamentais

Orientador: Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha

Ano de conclusão: 2011

Designação do Mestrado: Mestrado em Direito Tributário e Fiscal

É AUTORIZADA A REPRODUÇÃO INTEGRAL DESTA TESE APENAS PARA EFEITOS DE INVESTIGAÇÃO, MEDIANTE DECLARAÇÃO ESCRITA DO INTERESSADO, QUE A TAL SE COMPROMETE

Universidade do Minho, ____/____/____

Assinatura: _____

AGRADECIMENTOS

À Universidade do Minho, nomeadamente à Escola de Direito, pelo excelente acolhimento a todos os níveis, pedagógico, científico, profissional e pessoal proporcionado.

Ao Exmo. Senhor Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha que teve a bondade de aceitar a orientação científico-pedagógica da presente dissertação, por todo o saber e experiência transmitidos, bem como por toda a disponibilidade revelada.

RESUMO

O objecto de estudo da presente dissertação é a inspecção tributária, em sentido lato, entendida quer enquanto poder legitimado constitucionalmente com vista à prossecução do interesse público da justiça e igualdade fiscal, quer enquanto procedimento, ou seja, enquanto conjunto de actos destinado à comprovação concreta das realidades tributárias, em cumprimento de tal desiderato constitucional.

Porém, para se compreender o procedimento é necessário primeiro compreender o fenómeno da inspecção enquanto poder, pelo que a metodologia utilizada passa por em primeiro lugar proceder ao enquadramento da inspecção nessa dimensão, caracterizando-a, orgânica e historicamente, bem como identificando os meios que este poder tem ao seu dispor para materializar e concretizar o fim a que se destina. Só através deste prévio enquadramento será então possível perceber e apreender o procedimento tributário de inspecção e todas as suas vicissitudes enquanto instrumento concretizador do poder inspectivo.

Como iremos observar ao longo do presente estudo a inspecção tributária, em qualquer destas dimensões, quer enquanto poder, quer enquanto procedimento, pode, apesar de legitimada constitucionalmente, colidir com outros direitos, liberdades e garantias, também estes com acolhimento constitucional.

É certo que o interesse público subjacente à inspecção tributária – de justiça e igualdade fiscal – pode prevalecer sobre esses direitos, liberdades e garantias, impondo o seu sacrifício aos particulares. Porém não os pode sacrificar a todo o custo, em todas as situações e circunstâncias. Este sacrifício deve ser sempre minimizado ao máximo, ou seja, o sacrifício imposto aos contribuintes deve ser exigível, adequado e proporcional. Assim, tais direitos, liberdades e garantias constituem limites formais e materiais essenciais que devem nortear e balizar a prática de actos de inspecção. A violação de tais direitos, liberdades e garantias, para além das consequências invalidantes do próprio acto tributário resultante do procedimento (violação dos limites formais), sempre que ultrapasse o limite do razoável (violação dos limites materiais ou seja dos direitos fundamentais), não pode ter outra consequência que não a responsabilização civil da Administração fiscal e dos agentes da inspecção, bem como a responsabilidade penal destes últimos (sem prejuízo da responsabilidade disciplinar igualmente imputável, mas que não tem eficácia sobre a esfera jurídica dos contribuintes).

ABSTRACT

The object and purpose of the present study is the tax inspection, in a large sense, seen not only as constitutionally legitimated power, guided to fulfill the public interest of justice and tax equality, but also as an administrative procedure, seen as a set of acts with the main objective of checking and certifying that the tax reality is in compliance with the constitutional command.

But, to fully comprehend the procedure we must first understand the tax inspection phenomenon as a power, so the methodology used in this study requires in first place to fit in the inspection in that dimension, characterizing it historically and organically and identifying the means that this power has at his disposal to fulfill the purpose of its creation. Only through this previous characterization we will be able to fully comprehend the tax inspection procedure as an instrument of the power to inspect.

As we will see throughout the present study the tax inspection, in any of its dimensions, while power, or while proceeding, may, although constitutionally legitimated, collide with other fundamental rights, freedoms and guaranties, which are also constitutionally legitimated.

It is certain that the public interest behind the tax inspection – justice and tax equality – may prevail over those rights, freedoms and guaranties, imposing their sacrifice to all individuals. But, that sacrifice cannot occur at any cost, in all circumstances. That sacrifice must be always minimized, by being demanded, adequate and proportional. So, those rights, freedoms and guaranties, are important formal and material limits that must guide and limit the tax inspection activity. Their violation, beyond the invalidity consequences of the administrative act that results from the procedure (violation of formal limits), when exceeds beyond reason (violation of material limits) cannot have other consequence than the civil responsabilization of the tax authorities and its agents, as well as the criminal responsabilization of the tax inspectors (without prejudice of the disciplinary responsibility applicable, but that doesn't affect the tax payer whose rights were violated).

ÍNDICE

PARTE I – A INSPECÇÃO TRIBUTÁRIA

1. A LEGITIMIDADE CONSTITUCIONAL DO PODER DE INSPECÇÃO	17
2. INSPECÇÃO TRIBUTÁRIA. CONSIDERAÇÕES GERAIS.....	25
3. EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA INSPECÇÃO TRIBUTÁRIA.....	31
4. A ORGÂNICA DA INSPECÇÃO TRIBUTÁRIA.....	43
5. A PRIVATIZAÇÃO DO FENÓMENO INSPECTIVO.....	50
5.1. NOVAS ABORDAGENS DA INSPECÇÃO TRIBUTÁRIA.....	53
5.2. CRUZAMENTO DE INFORMAÇÃO.....	53
5.3. A COOPERAÇÃO ADMINISTRATIVA INTERNACIONAL	63
5.4. A IMPORTÂNCIA DOS MEIOS INFORMÁTICOS NO APOIO À INSPECÇÃO	71
5.5. O PARADIGMA DO DIPLOMA DO PLANEAMENTO FISCAL.....	76

PARTE II – O PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO DE INSPECÇÃO

1. CONCEITO E NATUREZA DO PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO DE INSPECÇÃO	85
1.1. DEFINIÇÃO DE PROCEDIMENTO	85
1.2. DEFINIÇÃO DE PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO.....	86
1.3. DEFINIÇÃO DE PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO DE INSPECÇÃO	88
2. CLASSIFICAÇÃO DO PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO DE INSPECÇÃO	90
3. A MARCHA DO PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO DE INSPECÇÃO	98
4. DIREITOS E DEVERES NO PROCEDIMENTO DE INSPECÇÃO	108
4.1. DIREITO À INFORMAÇÃO	108
4.2. DIREITO DE PARTICIPAÇÃO.....	113
4.3. DEVER DE FUNDAMENTAÇÃO.....	124
4.4. DEVER DE COOPERAÇÃO.....	132
4.5. DEVER DE SIGILO	136
5. NATUREZA E TIPOLOGIA DOS ACTOS DE INSPECÇÃO TRIBUTÁRIA.....	139
6. LIMITES DOS ACTOS DE INSPECÇÃO	152
6.1. A QUESTÃO DA DISCRICIONARIDADE.....	152
6.2. LIMITES FORMAIS.....	163
6.2.1. PRINCÍPIOS DO PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO.....	163
6.2.1.1. PRINCÍPIO DA PROSECUÇÃO DO INTERESSE PÚBLICO	163
6.2.1.2. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE	165
6.2.1.3. PRINCÍPIO DA IMPARCIALIDADE	169
6.2.1.4. PRINCÍPIO DA CELERIDADE.....	179
6.2.1.5. PRINCÍPIO DA IGUALDADE.....	181
6.2.2. PRINCÍPIOS DO PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO DE INSPECÇÃO	183
6.2.2.1. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.....	183
6.2.2.1.1. PRINCÍPIO DO INQUISITÓRIO.....	186

6.2.2.2. PRINCÍPIO DA COOPERAÇÃO	191
6.2.2.3. PRINCÍPIO DA CONTRADITÓRIO	198
6.2.2.4. PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE.....	200
6.3. LIMITES TEMPORAIS.....	209
6.3.1. O PRAZO DO PROCEDIMENTO DE INSPECÇÃO E A SUA RELEVÂNCIA NO PRAZO DE CADUCIDADE DO DIREITO À LIQUIDAÇÃO	212
6.4. LIMITES ESPACIAIS.....	221
6.5. LIMITES MATERIAIS	227
6.5.1. OS ACTOS DE INSPECÇÃO TRIBUTÁRIA E OS DIREITOS FUNDAMENTAIS	227
6.5.1.1. O DIREITO À RESERVA DA INTIMIDADE DA VIDA DA PRIVADA.....	233
6.5.1.1.1. EM CONCRETO O SIGILO BANCÁRIO E A INSPECÇÃO TRIBUTÁRIA.....	236
6.5.1.2. O DIREITO À INVIOABILIDADE DO DOMICÍLIO E DA CORRESPONDÊNCIA.....	248
6.5.1.3. O DIREITO AO BOM NOME E REPUTAÇÃO.....	257
7. A VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS E DIREITOS FUNDAMENTAIS	261
7.1. CONSEQUÊNCIAS DESSA VIOLAÇÃO NO PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO DE INSPECÇÃO	261
7.2. OS ACTOS DE INSPECÇÃO COMO FACTOS GERADORES DE RESPONSABILIDADE PENAL E CIVIL.....	269
7.2.1. RESPONSABILIDADE PENAL.....	269
7.2.2. RESPONSABILIDADE CIVIL.....	274

ABREVIATURAS UTILIZADAS

ATI – Acordo sobre Troca de Informações em Matéria Fiscal
CC – Código Civil
CEDH – Convenção Europeia dos Direitos do Homem
CEF – Centro de Estudos Fiscais
CDT – Convenções para Evitar a Dupla Tributação
CP – Código Penal
CPA – Código do Procedimento Administrativo
CPC – Código de Processo Civil
CPCI – Código de Processo das Contribuições e Impostos
CPP – Código de Processo Penal
CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário
CPT – Código de Processo Tributário
CPTA – Código de Processo nos Tribunais Administrativos
CRP – Constituição da República Portuguesa
CSC – Código das Sociedades Comerciais
CTF – Ciência Técnica e Fiscal
DEC – Divisão de Estudos e Coordenação
DEI – Divisão de Estudos e Informações
DGAIEC – Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo
DGCI – Direcção-Geral dos Impostos
DGITA – Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros
DIBIC – Divisão de Inspeção a Bancos e outras Instituições de Crédito
DIEF – Divisão de Inspeção a Empresas não Financeiras
DIFAE – Divisão de Investigação da Fraude e Acções Especiais
DISSF – Divisão de Inspeção a Seguradoras e Sociedades Financeiras
DPAT – Divisão de Planeamento e Apoio Técnico
DSIFAE – Direcção de Serviços de Investigação da Fraude e Acções Especiais
DSIT – Direcção de Serviços de Inspeção Tributária
DSPCIT – Direcção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária
EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais
EOA – Estatuto da Ordem dos Advogados
GNR – Guarda Nacional Republicana
IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis
IMT – Imposto sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IS – Imposto do Selo
IUC – Imposto Único de Circulação
IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado
LeyGT – Ley General Tributaria
LGT – Lei Geral Tributaria
OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
PGR – Procuradoria-Geral da República
PJ – Polícia Judiciária
PNAIT – Plano Nacional de Actividades da Inspeção Tributária
RAPGIT – Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión y inspección
RBC – Regime de Bens em Circulação

RCPIT – Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária
RERT – Regime Excepcional de Regularização Tributária
RGICSF – Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras
RGIT – Regime Geral das Infracções Tributárias
ROC – Revisor Oficial de Contas
STA – Supremo Tribunal Administrativo
STJ – Supremo Tribunal de Justiça
TC – Tribunal Constitucional
TCA – Tribunal Central Administrativo
TEDH – Tribunal Europeu dos Direitos Humanos
TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia
TOC – Técnico Oficial de Contas
TRC – Tribunal da Relação de Coimbra
TRG – Tribunal da Relação de Guimarães
TRL – Tribunal da Relação de Lisboa
TRP – Tribunal da Relação do Porto
UE – União Europeia
VIES – VAT Information Exchange System

INTRODUÇÃO.

A temática do procedimento tributário de inspecção, eleita como objecto de estudo da presente dissertação, não tem sido, salvo raras e pontuais excepções, alvo de grande atenção por parte da doutrina nacional, e mesmo a que existe aborda o tema de forma muito superficial¹. Contudo, trata-se de um tema que assume crescente importância nos dias de hoje, em que a actividade da Administração tributária se encontra essencialmente vocacionada para funções de controlo e fiscalização, e cuja actuação, por força da massificação dos sujeitos passivos e das relações jurídicas tributárias, se norteia sobretudo por critérios e objectivos de eficácia, condicionada pela pressão fiscal da obtenção de receitas.

Alvitramos que essa ausência de atenção se possa dever sobretudo ao facto de o procedimento de inspecção ter um carácter marcadamente instrumental, sendo poucos os actos administrativos que podem ser, de forma autónoma, contenciosamente sindicados no decorrer do procedimento. No entanto, pese embora o referido cariz instrumental, o procedimento de inspecção assume, indubitavelmente, um papel fundamental na vida dos contribuintes (quer se trate de pessoas colectivas ou equiparadas a colectivas ou singulares). Isto porque, quer se queira quer não, no âmbito da realização de um procedimento inspectivo, nomeadamente os actos que antes, durante e após a realização do procedimento são praticados, marcam de forma decisiva e determinante o futuro dos contribuintes. Por outro lado, essa ausência de atenção é ainda mais questionável, porquanto estas matérias ganham maior relevância, na medida em que inevitavelmente se cruzam com direitos fundamentais dos contribuintes. Assim, o desconhecimento dos princípios e regras que estruturam o procedimento inspectivo pode afectar negativamente e de forma irremediável a situação tributária dos contribuintes.

Temos vindo ao longo dos anos a assistir a um aumento significativo do número dos sujeitos passivos, e, conseqüentemente, da quantidade e complexidade das relações jurídicas tributárias, o que, aliado a um aumento da densidade e complexidade do regime fiscal vigente – precisamente para acompanhar a complexidade das relações jurídicas tributárias –, e às

¹ Veja-se os exemplos de ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra Editora, Coimbra, 3.ª edição, 2009, pág. 143-155; NABAIS, CASALTA, *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2009, 5.ª edição, pág. 350-356; PIMENTEL, LÚCIO, *O conceito de Contribuinte Tributário*, Lisboa, Livros do Brasil, 2010, pág. 421-423; MACHADO, JONATAS E.M. E COSTA, PAULO NOGUEIRA, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009, pág. 392-397; ALFARO, MARTINS, *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária Comentado e Anotado*, Lisboa, Áreas, 2003.

necessidades de eficácia e eficiência da Administração, regidas por objectivos de aumento das receitas e diminuição dos recursos, faz perigar e relegar para um segundo plano as garantias e direitos fundamentais dos contribuintes.

Por força da sua função essencialmente fiscalizadora, a Administração tributária, para exercício da sua actividade inspectiva, tem hoje ao seu dispor meios tecnológicos que lhe possibilita a recolha, tratamento e cruzamento de dados e de informação muito antes de se iniciar o procedimento tributário de inspecção o que, pelo menos em teoria, lhe permite desempenhar cabalmente as suas funções.

O procedimento de inspecção, em virtude das circunstâncias atrás descritas, encontra-se hoje em dia, fruto da aludida massificação, cada vez mais automatizado, o que, não raras vezes colide com princípios e direitos fundamentais, pois se atentarmos aos interesses públicos e aos meios para a sua prossecução, os mesmos são na maioria das vezes incompatíveis, estabelecendo-se então uma espécie de hierarquização, sendo certo que, nesta matéria, os interesses públicos (do Estado) têm vindo sistematicamente a superiorizar-se aos interesses dos contribuintes.

É assim muito ténue a fronteira que separa o procedimento de inspecção da violação de direitos fundamentais, sendo certo que quando essa violação ocorre, há que saber se a mesma se pode ou não justificar, assumindo o princípio da proporcionalidade um crivo decisivo nessa ponderação e apreciação.

O procedimento tributário de inspecção e a sua relação directa com direitos e princípios fundamentais no seu decurso assume por isso contornos especialmente relevantes, na medida em que se trata do “berço” do procedimento tributário de liquidação. Atendendo a que hoje em dia, quase todos os direitos fundamentais não são direitos absolutos, admitindo por isso derrogações, assume especial importância nesta sede o princípio da proporcionalidade, como moderador e parâmetro para aferir se tais direitos podem ou não ser derogados e em que medida o podem ser, o que naturalmente implica uma correcta identificação dos princípios que regem o procedimento de inspecção e quais os direitos fundamentais susceptíveis de violação no decurso do mesmo. Embora o princípio da proporcionalidade seja alvo de individualização na

parte relativa ao procedimento de inspecção, a verdade é que como iremos ver, serão efectuadas várias alusões ao mesmo ao longo de todo o estudo, nas mais diversas questões, funcionando este sempre como um parâmetro para aferir a adequação e exigibilidade da actuação da inspecção.

É pois, a esta luz, que consideramos ser imperativa uma reflexão sobre o procedimento de inspecção e a tutela dos direitos fundamentais susceptíveis de violação no mesmo, como forma de garante da protecção das garantias dos contribuintes contra actuações que possam ser lesivas dos seus direitos e interesses legalmente protegidos.

Optámos, em termos estruturais, por dividir este estudo em duas partes, que embora interligadas, são distintas, a saber: uma primeira parte dedicada à inspecção tributária (e não ao procedimento propriamente dito), no sentido de compreender o seu sentido, evolução e enquadramento histórico, bem como a “privatização do fenómeno inspectivo”, impulsionado pelo contributo da denominada da “privatização” da relação jurídica tributária para essa evolução e para os meios que a inspecção dispõe hoje em dia. A primeira parte serve sobretudo como transição para a segunda parte, essa sim já dedicada ao procedimento tributário de inspecção e na qual será feita uma reflexão em torno do procedimento de inspecção, caracterizando-o, procurando identificar as suas fases, bem como os limites da acção inspectiva e dos actos de inspecção, numa abordagem mais “dinâmica”. Além disso procurámos identificar os princípios que regem não só o procedimento de inspecção, como também os princípios pelos quais se rege a actividade administrativa e, dentro desta, a actividade administrativa tributária, com especial enfoque para o princípio da proporcionalidade. Por outro lado será igualmente conferida relevância aos direitos e deveres dos seus “actores” e da sua correlação com os direitos fundamentais susceptíveis de serem violados, analisando-se, como último ponto, previamente às conclusões, as consequências dessa violação, dentro e fora do procedimento tributário.

PARTE I

A INSPECÇÃO TRIBUTÁRIA

1. A LEGITIMIDADE CONSTITUCIONAL DO PODER DE INSPECÇÃO

Antes de entrarmos neste tema em concreto, convém previamente tecer algumas breves considerações sobre a terminologia “inspecção” e “procedimento de inspecção”, importante para delimitarmos, em termos sistemáticos, o objecto do nosso estudo. Assim, o termo “inspecção” pode ter um duplo sentido: um sentido subjectivo ou orgânico, ou seja, com referência ao(s) órgão(s) da Administração tributária a quem são atribuídas tais funções e, por outro, um sentido objectivo ou funcional, com referência à actividade propriamente dita de “inspecção”². Do ponto de vista funcional ou objectivo, podemos ainda falar em “inspecção” em sentido amplo, ou seja, “inspecção” enquanto poder, e “inspecção” em sentido restrito que configura um procedimento próprio – o procedimento de inspecção -, e que se traduz na sucessão de actos tendentes a concretizar, em determinado caso, essa actividade que visa a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infracções tributárias. Nesta primeira parte do nosso estudo estamos e iremos apenas a abordar a inspecção do ponto de vista orgânico e funcional (mas apenas quanto à inspecção enquanto poder, ou seja, em sentido amplo), deixando o procedimento de inspecção (inspecção em sentido restrito) para a segunda parte deste trabalho.

Uma outra nota prévia que deve igualmente ser salientada, para melhor compreendermos e enquadrarmos o objecto do presente estudo, prende-se com o facto de, apesar de a inspecção ser “tributária” (e ao longo do estudo ser essa a terminologia utilizada) ou seja, dar a entender que diz respeito a todos os tributos, o nosso estudo centrar-se-á na inspecção enquanto manifestação de poder de controlo e fiscalização dos impostos, deixando de fora outros tributos como as taxas e contribuições financeiras. Assim, a terminologia “inspecção tributária” utilizada na presente dissertação refere-se à inspecção enquanto faculdade da Administração tributária de comprovação das realidade tributárias, mas relativamente aos impostos, deixando de fora o

² É possível encontrar esta distinção na exposição de motivos do Reglamento de Inspección de los Tributos espanhol, aprovado pelo Real Decreto 939/1986, de 25 de Abril (que esteve em vigor até 31 de Dezembro de 2007), que confirma esta distinção: *"La inspección de los tributos puede ser entendida desde una doble perspectiva, como actividad encuadrada en la gestión tributaria y como conjunto de Órganos de la Administración de la Hacienda Pública que desarrollan tal actividad como consecuencia de las funciones que tienen encomendadas. El Reglamento concibe la inspección fundamentalmente desde una perspectiva orgánica, pero sin olvidar esa dualidad conceptual y tratando precisamente de establecer el procedimiento a observar por la Inspección de los Tributos al desarrollar las funciones típicas de inspección tributaria que tiene atribuidas."*

controlo do cumprimento do pagamento dos mais variados tipos de taxas, daí ser feita alusão a impostos e à capacidade contributiva enquanto parâmetro de exigência do pagamento dos impostos.

Feito este pequeno intróito delimitativo do nosso estudo, é tempo de seguir com o mesmo.

Os tributos, i.e., os impostos, nomeadamente o dever de os pagar³ constitui uma obrigação legal de todos os contribuintes⁴. Na nossa Constituição a inspecção, nomeadamente o poder de inspecção não resulta nem tem consagração expressa directa no seu texto. Contudo é possível retirar de alguns dos seus preceitos a legitimidade e fundamentos para o exercício deste poder. Assim, no que diz respeito ao sistema financeiro e fiscal, nomeadamente este último, prevê a CRP, no seu artigo 103.º que o sistema fiscal tem como objectivo a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza (n.º 1), sendo os impostos criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes (n.º 2) e, não podendo ninguém ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei (n.º 3). Por sua vez, o artigo 104.º da CRP regula os impostos em concreto, estabelecendo que o imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar (n.º 1); a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real (n.º 2); a tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos (n.º 3); e a tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça

³ Sobre esta matéria ver, por todos, NABAIS, CASALTA, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos, Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Coimbra, Almedina, 2009.

⁴ Importa salientar desde já que ao longo do nosso discurso, por uma questão de fluidez do mesmo, a terminologia utilizada será de alguma forma “despreocupada” quanto aos termos “contribuinte” e “sujeito passivo”, tendo presente a sua distinção, embora a doutrina não seja unânime quanto à definição destes conceitos. Assim, por exemplo, J. L. SALDANHA SANCHES, adopta o conceito de sujeito passivo que nos é dado pela LGT, no seu artigo 18.º n.º 3, ou seja, a pessoa singular ou colectiva, o património ou a organização de facto ou de direito que se encontra vinculado ao cumprimento da obrigação. Quanto ao conceito de contribuinte, segundo o mesmo Autor, corresponde a uma relação puramente fáctica sendo um conceito necessariamente pouco rigoroso. Cfr. SANCHES, J.L. SALDANHA, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 3.ª edição, 2007, pág. 250-251. Já CASALTA NABAIS, define contribuinte como sendo a pessoa relativamente à qual se verifica o facto tributário, o pressuposto de facto ou o factop gerador do imposto, ou seja, o titular da manifestação de capacidade contributiva. O Autor fala ainda em devedor do imposto, como sendo o sujeito passivo em sentido estrito, a quem cabe satisfazer a obrigação do imposto perante o credor fiscal e fala em sujeito passivo (em sentido lato) da relação fiscal, como sendo toda e qualquer pessoa, singular ou colectiva, a quem a lei impõe o dever de efectuar uma prestação tributária, independentemente de se tratar da prestação de imposto ou de qualquer outra prestação acessória. Cfr. NABAIS, CASALTA, *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 5.ª edição, 2009, pág. 260-262. Cfr. igualmente neste sentido apontado por Casalta Nabais, PEREIRA, MANUEL HENRIQUE DE FREITAS, *Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2005, pág. 246-248. Sobre esta temática ver igualmente, PIMENTEL, LÚCIO, *O conceito de Contribuinte Tributário*, Lisboa, Livros do Brasil, 2010; PEREIRA, MANUEL HENRIQUE DE FREITAS, *Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2005, pág. 246 a 249.

social, devendo onerar os consumos de luxo. Daqui resulta naturalmente uma relação poder (de tributar) – dever (de contribuir)⁵, com vista à satisfação das necessidades financeiras do Estado, que são no fundo as necessidades colectivas que ao Estado cumpre garantir e satisfazer, tendo sempre em vista a repartição justa do rendimento e da riqueza que, segundo VÍTOR FAVEIRO⁶, «*como fim visado pelo sistema tributário abrange cumulativamente o fim da aplicação do tributo à realização integral da colectividade e das pessoas que a constituem, em termos de formação idónea de cada um e de todos para uma justa correcção dos desequilíbrios sociais, e o princípio da justa repartição do dever de contribuir segundo a capacidade contributiva de cada um.*».

Ao analisarmos o n.º 1 do artigo 103.º da CRP, é possível retirar que o sistema fiscal, isto é, o pagamento de impostos, assente na dicotomia poder de tributar/dever de contribuir, tem subjacentes dois grandes fundamentos: justiça e igualdade. O poder de tributar é pois de interesse público, enquanto interesse de uma comunidade, ligado à satisfação das necessidades colectivas desta. A prossecução deste interesse público é concretizado através da Administração tributária que, nos termos do n.º 3 do artigo 1.º da LGT, integra a DGCI, a DGAIEC, a DGITA bem como quaisquer outras entidades públicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança de tributos, o Ministro das Finanças ou outro membro do Governo competente, quando exerçam competências administrativas no domínio tributário, e os órgãos igualmente competentes dos Governos Regionais e das autarquias locais. À DGCI em concreto compete administrar os impostos sobre o rendimento, sobre o património e sobre o consumo, bem como administrar quaisquer outros tributos que lhe forem atribuídos por lei.

Porém, não basta, para prossecução desse interesse público, para exercer esse poder de tributar, e dessa forma garantir a justiça e igualdade, impor aos contribuintes o pagamento de tributos. É preciso garantir que essa tributação é feita de acordo com, tal como exige a Constituição no seu artigo 104.º, a capacidade contributiva⁷ dos contribuintes. Não podemos

⁵ Neste sentido, MACHADO, EDUARDO MUNIZ, *Fundamentos constitucionales del poder de inspección de la administración tributaria española*. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 701, 6 jun. 2005. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/6844>>. Acesso em: 7 nov. 2010.

⁶ Cfr. FAVEIRO, VÍTOR, *O Estatuto do Contribuinte, A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra, Coimbra Editora, 2002, pág. 88.

⁷ Tal como entende DIOGO LEITE DE CAMPOS, a capacidade contributiva, entendida como pressuposto e medida dos impostos em geral constitui uma exigência do estatuto da pessoa e um fundamento do sistema tributário, devendo considerar-se que é da correcta aplicação pelo intérprete e pelo legislador das normas que impõem o respeito pela capacidade contributiva que decorre a justificação do sistema tributário – CAMPOS, DIOGO LEITE DE, *O estatuto jurídico da pessoa (direitos da personalidade) e os impostos*, in Revista da Ordem dos Advogados, Ano 65, Lisboa, Ordem dos Advogados, 2005, pág. 43. A este propósito veja-se também Vítor Faveiro, ao afirmar que, «*se o contributo para os fins da sociedade tem por objecto a cedência, a esta, de uma*

perder de vista nesta análise que, nos termos do artigo 81.º alínea b) da CRP, uma das incumbências prioritárias do Estado é precisamente, através da política fiscal⁸, promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento.

Assim, cabe à Administração tributária, de forma a garantir a igualdade entre todos, assegurar o cumprimento de tal dever de contribuir, de acordo com a capacidade contributiva de cada um. O controlo tributário é pois uma forma de garante da igualdade e justiça fiscal no nosso ordenamento jurídico, sendo que a forma que o Estado (através da Administração tributária) dispõe para controlar e cumprir tal desiderato é através da inspecção tributária, cujo objectivo passa primordialmente por verificar se os deveres tributários⁹ são cabalmente cumpridos.

Por isso, a inspecção tributária, mais do que uma manifestação do poder de tributar, constitui uma verdadeira imposição do sistema fiscal em concretização do consagrado na Constituição, nomeadamente do dever fundamental de pagar impostos. Como afirma NOEL GOMES, «*a ampliação e utilização das prerrogativas de inspecção da administração tributária não podem ser concebidas como meras faculdades que se encontram, portanto, na livre disponibilidade do legislador e da própria administração. Pelo contrário, têm de ser vistas como a realização de um mandato constitucional de carácter imperativo a que estão obrigatoriamente vinculados os poderes públicos, de modo a tornar efectivo o dever fundamental de pagar impostos e, associado àquele, a criação de um sistema tributário justo*»¹⁰.

Não basta por isso ao Estado ter um sistema fiscal e a imposição de tributação, afigurando-se necessário que, em determinado momento, se verifique se a aplicação das normas de incidência

parte de tais bens ou valores económicos por cada indivíduo, obviamente que a cedência individual de tais valores tem de ser diferente de indivíduo para indivíduo, em termos de justiça distributiva, em proporcionalidade da relação de tais disponibilidades; ou mesmo até, mais ou menos, do que proporcionalmente se ocorrerem razões sociais para que se exceda o âmbito e medida da proporcionalidade. É esse sentido e sentimento de justiça, objecto de juízos de valor, pela colectividade, quanto à distribuição do contributo social entre os indivíduos, que constitui o princípio da capacidade contributiva, que tendo natureza e base social, constitui para o legislador tributário, um limite e condição para o estabelecimento de qualquer imposto; e para o aplicador ou controlador da lei, um dos pontos essenciais da sua interpretação, como elemento componente do pressuposto legislativo.» FAVEIRO, VÍTOR, *O Estatuto do Contribuinte, A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra, Coimbra Editora, 2002, pág. 148.

⁸ Sobre a noção de política fiscal e dos objectivos desta ver, PEREIRA, MANUEL HENRIQUE DE FREITAS, *Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2005, pág. 341 a 354.

⁹ A inspecção visa não só a verificação do cumprimento dos deveres principais, ou seja, se o pagamento de tributos foi cumprido, como todos ou outros deveres acessórios, nomeadamente obrigações declarativas não só do sujeito passivo como de terceiros, obrigações essas que decorrem e resultam consequentemente da relação jurídico tributária que se estabelece entre o sujeito passivo e o Estado.

¹⁰ GOMES, NOEL *Segredo Bancário e Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2006, pág. 130.

tributária foi efectuada de forma correcta. Dito de outra forma, a possibilidade de controlo por parte da Administração, através do poder de inspecção, é também um corolário da tributação segundo a declaração do contribuinte, pois se assim não fosse, essa ausência de fiscalização frustraria irremediavelmente os objectivos e valores de justiça e igualdade fiscal. O poder de inspecção consubstancia a concretização de um importantíssimo interesse público, interesse este a prosseguir e a concretizar de acordo com parâmetros constitucionalmente fixados, perante a necessidade de obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas e a consequente realização dos fins do Estado, que impõe aos cidadãos o dever fundamental de pagar impostos, nos termos e de acordo com um sistema fiscal que se encontra estruturado e norteado por princípios de tributação segundo a capacidade contributiva e de distribuição equitativa da carga fiscal, cujo escopo é, em última instância, assegurar a justiça fiscal. Esta ideia de justiça fiscal é, aliás, fundamental e basilar na legitimação do poder de inspecção. Sobre esta ideia de justiça fiscal, saliente-se as palavras de ANTÓNIO L. DE SOUSA FRANCO, segundo o qual, «*no plano dos princípios inspiradores de qualquer sistema fiscal, a ideia de justiça fiscal deve de alguma forma ter prioridade sobre qualquer outra; até (que mais não fosse) porque ela condiciona a própria eficiência e rendimento do sistema, na medida em que uma distribuição injusta estimulará a fraude a evasão fiscais e distorcerá comportamentos.*»¹¹.

É pois manifestamente insuficiente a mera existência de um comando constitucional como o consagrado no artigo 103.º da CRP, se não se dispuser na legislação ordinária e normas que concretizem o postulado em tal preceito, sob pena de violação, por omissão, da almejada justiça e igualdade, naquilo a JOAQUIM FREITAS DA ROCHA denomina de *défice estrutural de concretização*¹² (*strukturellen Vollzugsdefizit*), que resulta de situações em que se impõe um especial dever ao legislador de concretizar determinadas normas “abertas”, sob pena de que estas padeçam de uma ineficiência derivada da sua inexistente ou insuficiente concretização, constituindo, no fundo, situações de “letra morta”. A concretização do referido comando confere por isso uma legitimidade constitucional ao procedimento tributário de inspecção – enquanto instrumento de actuação da inspecção – como procedimento tributário por excelência susceptível de concretizar a igualdade e justiça em matéria fiscal, isto é, ao assegurar que os sujeitos passivos de imposto são de facto e juridicamente tributados de forma igual, sendo certo que esta exigência de

¹¹ Cfr. FRANCO, ANTÓNIO L. DE SOUSA, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Volume II, Coimbra, Almedina, 4.ª edição, 1995, pág. 177.

¹² Cfr. ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *Omissão Legislativa e Procedimento Tributário – A Propósito de um Déficit Estrutural de Concretização*, in *Scientia Iuridica*, Tomo LIII, n.º 298, Janeiro/Abril de 2004. Braga, Universidade do Minho, 2004.

igualdade se refere não só quanto «às normas substantivas — que constituem os fundamentos (legais) da tributação —, mas também ao nível das correspondentes normas adjectivas (processuais e procedimentais), através do estabelecimento de idênticas (rectius: igualitárias) formas de concretização e de execução das primeiras», o que exige ao legislador «uma adequada densificação das normas tributárias substantivas, verificando-se uma oposição estrutural entre o Tatbestand substantivo e as correspondentes normas tributárias adjectivas naqueles casos em que, mediante a aplicação destas, o crédito tributário não possa ser executado»¹³.

A legitimidade constitucional do poder de inspecção encontra-se por isso umbilicalmente ligada à ideia de justiça tributária. Esta ideia de justiça tributária não se restringe no entanto apenas e só à fase de imposição e sujeição do tributo, pois, como afirma CASADO OLLERO¹⁴, assume igualmente relevo o momento da sua aplicação, sendo que esta aplicação depende em muito da inspecção, que, enquanto poder, assume um papel indispensável na concretização dessa justiça: “(...) se diría que los criterios de justicia en la imposición deben de ponderarse también en función de los resultados que se obtienen y conforme a las consecuencias que se originan con la aplicación del tributo o del conjunto del sistema fiscal. Y ello es así porque, como se ha advertido con razón, los principios fundadores de la tributación no pasan de ser enunciados abstractas, ya que la verdadera piedra angular de un sistema fiscal o de un tributo es su incidencia final, la cual va a depender en no corta medida de la gestión que de aquél se haga”.

Significa isto que, um sistema fiscal não será um sistema completo se não tiver ao dispor os meios que possibilitem de forma eficaz controlar o cumprimento das suas disposições, visto que num determinado momento o Estado tem de se certificar se as obrigações tributárias, sejam elas de natureza principal ou acessória, são efectivamente cumpridas.

¹³ Cfr. ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *Omissão Legislativa e Procedimento Tributário – A Propósito de um Déficit Estrutural de Concretização*, in Scientia Iuridica, Tomo LIII, n.º 298, Janeiro/Abril de 2004. Braga, Universidade do Minho, 2004.

¹⁴ Cfr. OLLERO, CASADO, *La colaboración con la Administración Tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el fisco*. Hacienda Pública Española n.º 68, 1981, pág. 152.

Aliás, a existência de um sistema fiscal justo, onde todos são tributados de acordo com a sua capacidade contributiva¹⁵, contribui de forma decisiva para diminuir as assimetrias na sociedade, evitando assim um aumento da carga fiscal – como forma de compensar o incumprimento – para garantir um aumento das receitas, sendo por isso inquestionável o papel e actuação da inspecção tributária neste desiderato de garantir que todos contribuem de acordo com a sua capacidade contributiva¹⁶. O princípio da capacidade contributiva diga-se, «*exprime e concretiza o princípio da igualdade fiscal ou tributária na sua vertente de “uniformidade” – o dever de todos pagarem impostos segundo o mesmo critério – preenchendo a capacidade contributiva o critério unitário da tributação*»¹⁷. Esta legitimidade constitucional é bem patente na jurisprudência do Tribunal Constitucional de Espanha, podendo ler-se no seu acórdão de 16-04-1990, n.º 76/1990¹⁸: «*para el efectivo cumplimiento del deber que impone el art. 31.1 de la Constitución es imprescindible la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración tributaria, ya que de otro modo «se produciría una distribución injusta en la carga fiscal», pues «lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar»; de ahí la necesidad y la justificación de «una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta» (STC 110/1984, fundamento jurídico 3.º). La ordenación y despliegue de una eficaz actividad de inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias no es, pues, una opción que quede a la libre disponibilidad del legislador y de la Administración, sino que, por el contrario, es una exigencia inherente a «un sistema tributario justo» como el que la Constitución propugna en el art. 31.1: en una palabra, la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria. De donde se sigue asimismo que el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias, sancionando en su caso los*

¹⁵ A capacidade contributiva que, segundo CASALTA NABAIS constitui o pressuposto e o critério da tributação - NABAIS, CASALTA, *Direito Fiscal*, 5.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2009, pág. 153..

¹⁶ Neste sentido, MARQUES, PAULO, *Elogio do Imposto, a relação do Estado com os contribuintes*, Coimbra, Coimbra Editora/Wolters Kluwer, 2011, pág. 82.

¹⁷ Cfr. acórdão do TC n.º 84/2003 de 12-03-2003, processo n.º 531/99.

¹⁸ Disponível em <http://www.boe.es/aeboe/consultas/>

incumplimientos de las obligaciones que correspondan a los contribuyentes o las infracciones cometidas por quienes están sujetos a las normas tributarias»¹⁹.

Assim, a inspecção constitui um meio essencial para atingir os acima citados fins, ou seja, para assegurar uma maior arrecadação de receitas, uma maior justiça fiscal, cumprindo assim o desiderato previsto na CRP de todos serem tributados de acordo com a sua capacidade contributiva²⁰. Como assinala FERNÁNDEZ LÓPEZ, «*Por consiguiente, instrumentalidad o funcionalidad de la actividad inspectora implica, ante todo, exigencia y obligatoriedad en el cumplimiento de unos concretos fines vertebrados hacia el interés general, el cual, en la esfera tributaria, no puede ser otro que la consecución de un sistema tributario justo en la esfera aplicativa del tributo – particularmente, en las actuaciones de comprobación e investigación -, esto es, un sistema en el que todos los ciudadanos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica*»²¹

Podemos pois concluir que esta justiça tributária²² mais não é do que um corolário do interesse colectivo, título este legitimador da actuação da inspecção tributária. Esta ideia de justiça fiscal assenta também numa ideia de prevalência do interesse colectivo sobre o interesse individual e particular, ainda que essa prevalência possa significar o sacrifício de direitos fundamentais individuais²³.

¹⁹ Neste sentido, GARIJO, MERCEDES RUIZ, *Las garantías del contribuyente en el procedimiento inspector*, Barcelona, Bosch, 2009, pág. 7.

²⁰ É por isso importante como salienta VÍTOR FAVEIRO, que os conceitos de pressão fiscal e de capacidade contributiva sejam cuidadosamente equacionados de forma que a pressão fiscal nunca ultrapasse os limites da capacidade contributiva, sob pena de se sujeitarem os contribuintes a um sacrifício de necessidades individuais superior ao razoável segundo os padrões sociais criados ou estabelecidos em cada sociedade. Cfr. FAVEIRO, VÍTOR, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, I Volume, Introdução ao estudo da realidade tributária, Teoria Geral do Direito Fiscal, Coimbra, Coimbra Editora, 1984, pág. 102-103.

²¹ Cfr. LÓPEZ, FERNÁNDEZ, *La Comprobación de Hechos por la Inspección de los Tributos*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 1998.

²² Cfr. LÓPEZ, FERNÁNDEZ, *La Comprobación de Hechos por la Inspección de los Tributos*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 1998, pág. 45.

²³ Como afirma ANA MARIA JUAN LOZANO, «*Es posible que la actuación inspectora pueda en alguna ocasión, a través de la investigación de documentos o antecedentes relativos a los movimientos de cuentas bancarias, interferirse en aspectos concretos del derecho a la intimidad. Pero, como ya se ha advertido, este derecho, al igual que los demás, tiene sus límites que en este caso vienen marcados por el deber de todos de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, como dispone el ya citado artículo 31.1 de la Constitución, deber para cuyo efectivo cumplimiento es evidentemente necesaria la inspección fiscal. La injerencia que para exigir el cumplimiento de este deber pudiera producirse en el derecho a la intimidad no podría calificarse de arbitraria*» - LOZANO, ANA MARIA JUAN, *La inspección de Hacienda ante la Constitución*, IEF, Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 41.

2. INSPECÇÃO TRIBUTÁRIA. CONSIDERAÇÕES GERAIS.

Do que atrás já ficou dito resulta que, em concreto, cabe à Administração tributária, através do poder de inspecção que lhe é atribuído controlar se os factos tributários, tendo em conta o ordenamento jurídico-tributário, em primeiro lugar, foram declarados e, em segundo lugar, se foram correctamente enquadrados e lhes foram aplicadas as normas de incidência correctas, que estiveram quantitativa e qualitativamente na génese dos impostos devidos. Tal implica necessariamente o apuramento e investigação de tais factos, quanto a todos os seus elementos constitutivos e a verificação da sua conformidade com o que foi declarado pelo sujeito passivo. Por outras palavras e como afirmam J.L. SALDANHA SANCHES e JOÃO TABORDA DA GAMA, «(...) o que vai ser sujeito a inspecção é o modo como o sujeito passivo procedeu à interpretação e aplicação da lei fiscal, a qual, como é sabido, nem sempre tem o grau de determinabilidade que seria desejável e pode, por isso, conduzir a uma controvérsia jurídica (...)»²⁴. Como ensina RAFAEL CALVO ORTEGA, a inspecção «se trata de una actividad que busca el conocimiento de hechos, datos y situaciones subjetivas de los que la Administración no tiene constancia o la tiene sólo parcialmente». São duas as características principais que definem a inspecção tributária enquanto actividade. Por um lado, a procura pela verdade material e, por outro, a obtenção de elementos suficientes que possibilitem a aplicação do tributo. A actividade probatória constitui por isso um ponto de partida essencial através da qual se há-de identificar os factos e elementos reais que servirão de base para quantificar a prestação tributária real e efectivamente devida²⁵. Assim, e partindo do princípio, como já assinalamos, que a inspecção actua a coberto de um comando constitucional, no interesse da comunidade, constatamos que o exercício desta função não tem um carácter facultativo, já que se trata de actuar de acordo com os interesses genéricos da comunidade e não de acordo com os seus próprios interesses²⁶.

Uma vez que este poder de inspecção da Administração tributária constitui um poder-dever, tal poder-nos-ia levar a pensar que esta tem o dever de actuar sempre. Como afirma, LUIS ALBERTO

²⁴ SANCHES, J.L. SALDANHA; GAMA, JOÃO TABORDA DA, *Audição – Participação – Fundamentação: A co-responsabilização do sujeito passivo na decisão tributária*, in Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, pág. 281.

²⁵ Cfr. SERRANO, CARMELO LOZANO, «La actividad inspectora y los principios constitucionales», in Revista Impuestos, Madrid, 1990, pág. 224-226.

²⁶ PÉREZ, GUILLERMO G. NÚÑEZ, *La actividad administrativa de comprobación tributaria*, in Revista Española de Derecho Financiero n.º 53, Civitas, 1987, pág. 57.

MALVÁREZ, PASCUAL, «*Cuando la ley otorga una potestad para el cumplimiento de fines que van más allá de los propios, la Administración no puede dejar de ejercer la misma*»²⁷.

Porém, tal é impossível, na medida em que não é possível investigar e comprovar a situação fiscal de todos os contribuintes. Ainda para mais quando, como veremos mais à frente no capítulo referente à privatização do fenómeno inspectivo, o sistema fiscal de hoje em dia se baseia no método declarativo, em que são os contribuintes a interpretar e aplicar a lei e, em alguns casos a liquidar eles mesmos o próprio tributo, noutros a solicitar a sua devolução. Ou seja, passou-se de um sistema tributário em que a Administração tributária deixou de ter essas funções de liquidação (embora em alguns impostos, como no IRS, mantenha essa função, embora com base nos elementos declarados pelo contribuinte) para passar a ter funções sobretudo de controlo. Assim, o ideal de igualdade e justiça tributária apenas seria possível obter caso todos os contribuintes fossem controlados. Estamos aqui perante um desfasamento entre a realidade e o desiderato constitucional, já que é impossível controlar todos os contribuintes, devido à limitada capacidade operativa, por insuficiência de meios materiais e pessoais, da Administração Tributária. Daí que, como também iremos observar, deve a Administração recorrer a mecanismos de planeamento de forma a seleccionar os contribuintes a controlar, passando assim de um grau máximo de vinculação para o inverso, ou seja, para um elevado grau de ampla discricionariedade²⁸. Talvez por isso, como afirma AITOR ORENA DOMINGUEZ, «*Ante esta situación de aparente contradicción entre por un lado una obligación de controlar todos los ciudadanos y por otro su posible no ejercicio o inactividad, se ha mantenido que la potestad comprobadora se caracterizaría mas como poder que como deber*»²⁹.

Através da inspecção pretende-se pois comprovar e indagar sobre o correcto cumprimento das obrigações tributárias, principais (pagamento do imposto efectivamente devido) ou acessórias

²⁷ Cfr. PASCUAL, LUIS ALBERTO MALVÁREZ, *La función tributaria en el marco del Estado social y democrático de Derecho*, Civitas, in Revista Española de Derecho Financiero n.ºs 109 e 110, 2001, pág. 434.

²⁸ Cfr. AVILÉS, ÁNGEL AGUALLO, *El contribuyente a los planes de inspección*, Madrid, Marcial Pons, 1994, pág. 20 a 27.

²⁹ Cfr. DOMINGUEZ, AITOR ORENA, *Discrecionalidad, Arbitrariedad e Inicio de Actuaciones Inspectoras*, Navarra, Thomson Aranzadi, 2006, pág. 43. Como afirma ÁNGEL AGUALLO AVILÉS «*Ante esta situación, y ante la imposibilidad de comprobar e investigar a todos los ciudadanos se mantiene que no deben controlarse todas las relaciones tributarias, por tres argumentos: En primer lugar, «porque no se puede comprobar e investigar a todo», como consecuencia de la «limitada capacidad operativa de la Administración (...). En segundo lugar, «porque no se debe controlar a todos». Controlar a todos supondría situarnos en una situación de total y constante desconfianza de los poderes públicos hacia los ciudadanos. (...) En tercero lugar, «porque no se exige controlar a todos. Ni lo exige por un lado el artículo de la CE que unicamente establece la obligación de inspeccionar y comprobar el cumplimiento de las obligaciones, ni tampoco el artículo 109 de la LGT».* Cfr. AVILÉS, ÁNGEL AGUALLO, *El contribuyente a los planes de inspección*, Madrid, Marcial Pons, 1994, pág. 98.

(meramente declarativas)³⁰. A função comprovativa deve ser entendida como a verificação de um dado ou elemento previamente declarado pelo contribuinte, sendo que essa comprovação pode conduzir a uma nova valoração e, em consequência, à alteração da base tributável inicialmente declarada. Por sua vez, a investigação refere-se a todas as situações em que não existem quaisquer dados, objectivos ou subjectivos em relação à situação em causa³¹.

Desta forma, como acima se disse, a actividade inspectiva constitui uma manifestação do poder de tributar, uma vez que traduz uma forma de controlar e verificar o efectivo cumprimento por parte dos contribuintes das normas tributárias que lhe são aplicáveis, pois em algum momento das suas vidas praticaram actos susceptíveis de se enquadrar em tais normas de incidência tributária.

O ordenamento jurídico-tributário deve regular os poderes da Administração Tributária, ou seja, os limites e o alcance do poder de inspecção tributária. Esses limites são desde logo balizados pelo previsto na CRP em matéria tributária, nomeadamente o artigo 103.º, ou seja a capacidade contributiva, pelo que o poder de inspecção tributária atribuído à Administração deverá ser aquele que permita àquela identificar e investigar tais manifestações de capacidade por parte dos contribuintes.

O fim³² máximo da inspecção tributária, contrariamente ao que se possa pensar não é (ou não deve ser) apenas o de garantir uma maior arrecadação de receitas. A inspecção tributária consubstancia um poder de limitar a liberdade das pessoas, de modo a assegurar a tributação. Contudo essa almejada tributação não se confina à arrecadação de mais receita para os cofres do Estado, pelo que através da inspecção tributária visa-se não só essas receitas, mas também a justiça fiscal, de forma a reduzir as diferenças entre os contribuintes e eliminar práticas nocivas

³⁰ Assim, o conceito de obrigações tributárias deve ser entendido, como assinala JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, em sentido amplo, ou seja, integrando todos os deveres de natureza jurídica que impendem sobre os sujeitos de uma determinada relação jurídica tributária. As obrigações tributárias incluem em primeiro lugar a obrigação principal de pagamento do tributo e, em segundo lugar as obrigações acessórias daquela. - ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *O controlo do controlo tributário (meios reactivos à inspecção tributária)*, in Cadernos de justiça administrativa - n.º 67, Janeiro-Fevereiro, Braga, CEJUR, 2008.

³¹ ORTEGA, RAFAEL CALVO, *Curso De Derecho Financiero I: Derecho Tributario, Parte General*, Civitas, 2008. É também o que se retira da redacção do artigo 145.º da Ley General Tributaria.

³² JOAQUIM FREITAS DA ROCHA fala em fins mediatos e imediatos da inspecção tributária (que o autor designa por fins do controlo tributário). Os fins mediatos têm um carácter mais abrangente, de natureza político-normativa, que se projectam em relação a todos os contribuintes indiscriminadamente (o equilíbrio das contas públicas, a justiça na tributação, a eficácia das normas tributárias e a prevenção geral de infracções tributárias). Os fins imediatos traduzem-se nos objectivos concretos e visíveis da actuação investigatória em relação a um determinado sujeito em concreto ou a um grupo determinado de sujeitos (a fiscalização do cumprimento de obrigações tributárias e prevenção especial). - ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *O controlo do controlo tributário (meios reactivos à inspecção tributária)*, in Cadernos de justiça administrativa - n.º 67, Janeiro-Fevereiro, Braga, CEJUR, 2008.

que fomentem a fraude e evasão fiscal, que em muito contribuem para provocar distorções no mercado concorrencial.

Assim, se o dever de pagar impostos não for cumprido, cabe ao Estado assegurar o cumprimento de tal dever, ou seja, exercer a sua função fiscalizadora através da inspecção tributária cuja função passa por indagar a real capacidade contributiva dos contribuintes, conferindo a exactidão das declarações efectuadas destes, bem como se todas as informações foram prestadas ou se se verificou qualquer omissão susceptível de influir na real capacidade contributiva. Os poderes de inspecção tributária devem por isso ter uma margem de discricionariedade de modo a ser possível fiscalizar da forma mais exacta possível a tal capacidade contributiva resultante da actividade dos contribuintes. Contudo e como veremos adiante na parte referente ao procedimento tributário de inspecção, essa discricionariedade encontra-se limitada por uma série de limites e princípios, e sempre com observância dos direitos fundamentais. A actuação da inspecção, enquanto poder legitimado constitucionalmente não é no entanto um “cheque em branco” passado à Administração tributária, que lhe permita fazer tudo o que bem entender, segundo o seu livre arbítrio, para prosseguir com fim ao qual se encontra acometida.

A inspecção tributária deve orientar a sua actividade para a redução da distância entre a real capacidade contributiva e a receita, ou seja, aproximar estas duas realidades. Significa isto que não pode nem deve a inspecção cingir-se apenas à tentativa de resgatar receitas sonegadas, devendo antes ser orientada para alterar o comportamento tributário dos contribuintes e não apenas para a penalização dos faltosos, numa função que, mais do que sancionatória, se pretende que seja sobretudo e essencialmente pedagógica, pelo que os objectivos da actividade inspectiva não são hoje em dia puramente económicos.

À inspecção tributária cabe, em primeiro lugar, a observação das realidades tributárias. Estas realidades, com evoluir do tempo, tornaram-se particularmente complexas, o que levou a que a inspecção tributária tivesse igualmente que evoluir, de forma a conseguir acompanhar a complexidade das realidades tributárias. Esta complexidade tem sobretudo ganho relevância com a internacionalização da economia e com o estabelecimento de relações jurídicas-tributárias entre vários agentes económicos.

A actuação da inspecção tributária pode ser vista, do ponto de vista funcional, em duas perspectivas: por um lado, a mesma desempenha uma função *preventiva*³³, já que, através da verificação e controlo do cumprimento das obrigações, visa-se prevenir e evitar possíveis incumprimentos e as consequentes infracções, funcionando como um factor dissuasor. Esta actuação preventiva possibilita à Administração a correcção quando a acção do contribuinte se mostre insuficiente ou desadequada ou mesmo a sua substituição, em caso de ausência, de forma a repor a verdadeira e real situação tributária daqueles. Desta forma, a actuação inspectiva pressupõe (ou devia pressupor) uma actividade de carácter pedagógico de forma a que os contribuintes estejam bem informados e conscientes das suas obrigações fiscais. O combate à fraude e evasão fiscal constitui uma referência fundamental na acção inspectiva. Deste modo, e pugnando pelo cumprimento do desígnio de constante fortalecimento dos mecanismos legais de combate aos fenómenos de fraude e evasão fiscais, a inspecção tributária tem como um dos objectivos principais a prosseguir, os da eficiência, simplicidade e equidade do sistema fiscal, de forma a possibilitar ao Estado a obtenção das receitas adequadas e suficientes para a implementação das políticas públicas.

Por outro lado, desempenha uma função *repressiva*, pois na sua actuação, ao detectar o incumprimento, identifica as infracções cometidas e prepara os respectivos procedimentos contra-ordenacionais ou processos-crime, consoante a natureza e gravidade da infracção³⁴. Esta vertente repressiva diz respeito à verificação e controlo do cumprimento das obrigações tributárias. Trata-se de uma vertente da inspecção que se reconduz à comprovação da veracidade do declarado pelos sujeitos passivos. Não se pode olvidar que o nosso sistema tributário assenta no princípio da declaração³⁵ presumindo-se verdadeiras as declarações dos sujeitos passivos, nos termos do artigo 75.º da LGT. Ou seja, o apuramento da matéria colectável efectua-se, por regra, com base nas declarações dos sujeitos passivos, pelo que se

³³ JOAQUIM FREITAS DA ROCHA faz uma interessante distinção entre prevenção geral e prevenção especial. A função preventiva geral visa assegurar a credibilidade do sistema de financiamento público, numa dupla perspectiva: no plano interno, junto dos contribuintes, fazendo-os acreditar na virtude da arrecadação dos tributos, e, no plano externo, junto de outros Estados, organizações internacionais e agentes económicos em geral, procurando passar uma imagem de equilíbrio entre receitas e despesas, fazendo passar a imagem de uma organização funcional e adequada. Esta função preventiva geral prossegue segundo o Autor uma função antecipatória, tentando impedir que a cobrança não seja exercida ou o seja de uma forma deficiente. A função preventiva especial passa por procurar prevenir a prática de infracções tributárias em concreto, transmitindo a ideia de que *aquela* infracção em concreto não deve vir a ser praticada. Cfr. ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *O controlo do controlo tributário (meios reactivos à inspecção tributária)*", in Cadernos de justiça administrativa - n.º 67, Janeiro-Fevereiro, Braga, CEJUR, 2008.

³⁴ Neste sentido, JÚNIOR, ONOFRE ALVES BATISTA, *O poder de Polícia Fiscal*, Belo Horizonte, Mandamentos, 2001.

³⁵ Cfr. por exemplo o artigo 16.º do Código do IRC.

afigura necessário que a Administração tributária, através da inspecção, disponha de mecanismos que possibilitem a comprovação dos valores declarados. Assim, toda a actividade que vise a detecção de irregularidades fiscais e de determinação de imposto em falta é maioritariamente realizada pela inspecção tributária. Esta vertente repressiva da actividade inspectiva, como se disse, implica apenas a detecção – e não a aplicação das sanções legalmente previstas – e comunicação das situações que consubstanciam a prática das infracções fiscais, sejam elas de natureza criminal ou contra-ordenacionalm ou seja, a inspecção identifica e comunica formalmente a prática de tais condutas.

A actividade de inspecção tributária suscita por isso diversas questões, nomeadamente questões de qualificação jurídica – aplicação das normas aos factos –, questões de quantificação da matéria colectável – se determinado facto corresponde ao montante de imposto que o sujeito passivo suportou –, podendo dessa inspecção resultar uma correcção da liquidação efectuada ou mesmo dar origem a novas liquidações, para além de, caso se verifique uma desconformidade entre o declarado pelo sujeito passivo e o verificado na inspecção tributária, haver lugar à aplicação de sanções, em função da eventual detecção de infracções tributárias. Esta actividade encontra-se relacionada com aquilo a que JOAQUIM FREITAS DA ROCHA designa por eficácia das normas tributárias substantivas, constituindo a inspecção tributária e a sua actividade de controlo um instrumento essencial de incremento da eficácia normativa, evitando que «*os códigos tributários e a própria Constituição tributária (enquanto conjunto de normas formal e materialmente constitucionais incidentes sobre matéria tributária) se transformem em meras folhas de papel.*»³⁶.

³⁶ Cfr. ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *O controlo do controlo tributário (meios reactivos à inspecção tributária)*", in Cadernos de justiça administrativa - n.º 67, Janeiro-Fevereiro, Braga, CEJUR, 2008.

3. EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA INSPECÇÃO TRIBUTÁRIA.

A inspecção tributária, tal como hoje se encontra estruturada é uma realidade que apenas ganhou contornos relevantes na década de 90, com a reforma fiscal operada no final da década de oitenta³⁷.

Até ao final da década de vinte do século passado a actividade inspectiva não assumia grande relevância, sendo que a grande preocupação passava por assegurar um adequado nível de receitas públicas, através de uma cobrança efectiva. Aliás, o Código da Contribuição Industrial de 1929 (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 16731) nem sequer fazia qualquer menção à fiscalização do cumprimento de obrigações fiscais. Contudo esta ausência de menção tinha necessariamente a ver com a forma de determinação do imposto a pagar³⁸.

Com a publicação do Decreto-Lei n.º 43861 de 16 de Agosto de 1961, foi criado o Serviço de prevenção e repressão das infracções fiscais e de fiscalização tributária, que constituiu um primeiro esboço do sistema fiscalização tributária, em que se procurou delinear algumas das linhas gerais de um novo corpo de funcionários qualificados para o exercício de funções de fiscalização.

Atendendo a que, como já se disse, uma das principais vertentes da inspecção tributária é a verificação do cumprimento das declarações tributárias, podemos afirmar que a actividade inspectiva apenas começou a ganhar contornos relevantes com a consagração do princípio da declaração, que ocorreu pela primeira vez em 1963. Nesta data, com a entrada em vigor, em 1 de Janeiro de 1963, de alguns dos diplomas da reforma dos principais impostos directos sobre o rendimento começou-se a evidenciar uma preocupação pela revisão dos princípios e métodos de administração fiscal, em especial a necessidade de estruturação dos serviços de fiscalização tributária em moldes que correspondessem às novas exigências. Assim, só a partir desta data, a inspecção tributária, na altura designada por Serviço de Prevenção e da Fiscalização Tributária, instituído pelo decreto-lei n.º 44 966, de 9 de Abril de 1963, começou a ter um papel mais interveniente e com alguma relevância. Este diploma veio proceder à reorganização do serviço

³⁷ Sobre a evolução da inspecção tributária veja-se ALVES, JOSÉ ANTÓNIO COSTA; MARTINS, JESUÍNO ALCANTARA, *Manual de Procedimento e de Processo Tributário*, Lisboa, Ministério das Finanças e da Administração Pública, Direcção Geral dos Impostos, Centro de Formação, 2008, pág. 116-120.

³⁸ Por exemplo, no Grupo A, o imposto correspondia a um valor fixo determinado através de tabelas de actividade.

de prevenção e repressão das infracções fiscais e de fiscalização tributária, criado pelo atrás citado Decreto-Lei n.º 43861, de 16 de Agosto de 1961.

Podia ler-se no preâmbulo do decreto-lei n.º 44 966, de 9 de Abril de 1963: *«Com o presente diploma aproveita-se a experiência adquirida de então para cá e procura-se reorganizar, com a indispensável estrutura, um serviço que tenha como objectivos fundamentais a prevenção e a fiscalização tributária e possa garantir a firme e ponderada actuação que em tais condições se exige na reforma fiscal. De entre as várias soluções a que se poderia amoldar a organização do novo serviço, dadas as necessidades de uma nova estrutura, decorrentes da reforma fiscal, optou-se por aquela que, muito embora seja de delicada condução, acompanha a orgânica tradicional dos serviços fiscais e sua distribuição à escala concelhia, distrital e metropolitana (...). Supõe-se que com a organização agora adoptada se dá satisfação, no plano legislativo, a uma das principais exigências que resultam do novo sistema de tributação dos rendimentos e se caminha decisivamente para a eliminação dos maiores problemas que possam obstar ainda à plena realização da justiça tributária.»*.

Como o próprio nome indica - “serviço de prevenção e fiscalização” -, através deste procurava-se no âmbito da sua actividade criar condições para que os contribuintes pudessem alterar o seu comportamento de forma a que tivessem uma participação mais activa e efectiva no cumprimento das suas obrigações. O Serviço de prevenção e fiscalização tributária era um serviço administrativo da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, preparatório e coadjuvante da acção de justiça fiscal, ao qual competia em especial, no que respeita às contribuições, impostos, taxas e demais receitas a cargo da Direcção-Geral: a) observação, a averiguação e a notação dos factos que interessem à tributação; b) vigilância do cumprimento das leis tributárias; c) prevenção contra a fraude e a evasão; d) repressão das infracções fiscais; e) Quaisquer outras atribuições que por lei estejam ou venham a estar cometidas aos serviços de fiscalização³⁹.

Com o estabelecimento do princípio da declaração, a tributação baseada em rendimentos normais foi substituída pela tributação com base em rendimentos reais. De referir que nesta altura foram criados nos centros urbanos com maior população serviços de informações

³⁹ Cfr. Artigo 2.º do decreto-lei n.º 44 966, de 9 de Abril de 1963.

destinados ao esclarecimento de dúvidas aos contribuintes (criado pelo decreto-lei n.º 42 637, de 7 de Novembro de 1959). Com a reforma fiscal 1958-65 atribuiu-se à inspecção tributária uma função essencialmente orientadora e formativa dos contribuintes, ou seja, uma mera actividade de prevenção, ficando a função repressiva reservada apenas para as situações em que função preventiva tivesse falhado isto é, desde que comprovadamente se tivesse detectado um comportamento evasivo ou fraudulento por parte do contribuinte.

O CPCI, aprovado pelo decreto-lei n.º 45 005, de 27 de Abril⁴⁰ realçava a necessidade de fiscalização externa dos actos tributários e da verificação do cumprimento das leis, bem como a necessidade de defesa contra a fraude e evasão fiscais, de prevenção contra factores de distorção da lei, realizada através do esclarecimento sobre o teor das normas legais de tributação. Assim, começa nesta altura a estrutura da inspecção tributária como a conhecemos hoje, estrutura essa que passou a ser visível através do decreto-lei n.º 363/78, de 28 de Novembro. Previa este diploma como um dos objectivos da então Direcção-Geral das Contribuições e Impostos a realização da administração fiscal do Estado, através do controlo e acompanhamento da aplicação das leis fiscais e promoção da reintegração ou defesa dos respectivos interesses violados⁴¹. Assim, para concretização de tais objectivos, era atribuída à Administração fiscal o exercício da acção de fiscalização tributária e contribuir para o esclarecimento dos contribuintes⁴².

No domínio da fiscalização tributária competia em concreto à Direcção-Geral observar as realidades tributárias e verificar, quanto a elas, a correcta aplicação das leis fiscais, prevenir e evitar o incumprimento das leis fiscais, combater as situações de evasão e fraude fiscais e orientar e esclarecer os obrigados fiscais no âmbito da acção fiscalizadora⁴³. O Decreto-lei n.º 363/78, através do seu artigo 34.º concedeu, para efeitos de fiscalização, poderes muito amplos aos funcionários afectos aos serviços de fiscalização tributária, nomeadamente, o livre acesso a todas as instalações ou locais onde existam elementos relacionados com a actividade dos contribuintes ou obrigados fiscais; o exame aos livros e quaisquer documentos relacionados com a actividade dos contribuintes ou obrigados fiscais, bem como verificar todos os elementos

⁴⁰ O CPCI vigorou desde de 1 de Julho de 1963 até 1 de Julho de 1991, data em que foi substituído pelo Código de Processo Tributário.

⁴¹ Cfr. artigo 2.º alínea b) do decreto-lei n.º 363/78.

⁴² Cfr. artigo 3.º alíneas c) e e) do decreto-lei n.º 363/78.

⁴³ Cfr. artigo 4.º n.º 3 do decreto-lei n.º 363/78.

susceptíveis de revelar a sua situação real; apreender e/ou fotocopiar os elementos de escrituração ou quaisquer outros testemunhos; proceder à selagem de quaisquer instalações, sempre que tal se mostre necessário para assegurar a plena eficácia da acção fiscalizadora e o combate à fraude fiscal; Proceder ao arrombamento de dependências, cofres ou móveis onde se encontrem documentos ou outros elementos necessários ao desenvolvimento da acção fiscalizadora; Examinar os elementos em poder de quaisquer entidades públicas e privadas para a completa verificação da situação tributária dos contribuintes ou obrigados fiscais ou para a obtenção e recolha de dados que interessem à fiscalização tributária; Pedir a todas as entidades públicas e privadas, para a realização das diligências a seu cargo, as informações que entenderem necessárias à sua boa execução; Utilizar as instalações dos contribuintes ou obrigados fiscais, quando as tenham, em condições que possibilitem o cabal desempenho das suas funções, considerando-se a recusa como manifesta obstrução à acção fiscalizadora.

Esta estrutura da inspecção manteve-se inalterada até meados da década de oitenta, marcada pela reforma fiscal, primeiro ao nível da tributação indirecta com a introdução do IVA e posteriormente ao nível da tributação directa, com a entrada em vigor dos Códigos do IRS e do IRC em 1 de Janeiro de 1989. Esta reforma assentou na consagração do princípio da tributação pelo real valor declarado e na presunção de veracidade das declarações e contabilidade dos contribuintes, bem como no reforço das garantias dos contribuintes e no estabelecimento de uma relação de cooperação e confiança entre a Administração tributária e os contribuintes. Foi perante tais vicissitudes e circunstâncias que o papel da inspecção tributária se alterou substancialmente. Com o acentuar do papel da privatização da relação jurídica tributária, como veremos de forma detalhada mais à frente, tornou-se imperativa a actuação da acção inspectiva para comprovar os dados constantes das declarações apresentadas pelos contribuintes e investigar a existência de factos tributários que pudessem ter sido omitidos. Por outro lado, não seguramente alheio a este desenvolvimento da inspecção, foi o desenvolvimento da economia, que se tornou mais complexa, e, conseqüentemente tornou mais complexa a tipificação dos factos tributários. Por outro lado, também os esquemas e actuações fraudulentas se tornaram mais complexos e mais difíceis de detectar. Todas estas circunstâncias e condicionalismos

conduziram a um reforço dos poderes inspectivos, o que levou a uma reestruturação, já na década de noventa, dos próprios serviços⁴⁴.

De sublinhar que, com a reforma fiscal de 1989 tem início uma época marcadamente garantística dos contribuintes, altura em que se começou efectivamente a consagrar uma tutela efectiva das garantias dos contribuintes. No âmbito desta reforma, em termos de procedimento tributário, no âmbito desta reforma assume especial destaque o Código de Processo Tributário⁴⁵, que passou a prever e regular, ainda que de forma genérica as relações tributárias, para além de disciplinar o processo tributário, quer em sede graciosa, quer em sede jurisdicional

Assim, a partir do início da década de noventa, a inspecção tributária ganha um impulso decisivo, adquirindo dentro da própria Administração tributária uma dimensão e um relevo que antes estava apenas reservada para outras áreas, como a gestão, a cobrança e o contencioso,

Contudo, até esta altura, apenas se consagrava de forma genérica os fins da acção inspectiva, não constando em lado algum regras claras e precisas sobre os procedimentos inspectivos que pudessem beneficiar quer os serviços, quer os contribuintes, que desconheciam nestes procedimentos os seus direitos e deveres e que, por isso, colocava em causa a certeza e segurança jurídica que nestas situações se impunha. Até à publicação do RCPIT as disposições relativas à inspecção tributária encontravam-se dispersas, de forma avulsa, por vários diplomas, tais como o já citado decreto-lei n.º 363/78, de 28 de Novembro, bem como nos próprios códigos tributários, nomeadamente o Código do IVA, o Código do IRC, o Código do IRS e o Código de Processo Tributário.

De referir que, em meados da década de noventa, nomeadamente em 1996, foi sugerida a necessidade de se ter um diploma que regulasse a actividade inspectiva. Tal sugestão sucedeu nomeadamente aquando da apresentação do Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal⁴⁶. Posteriormente, em 1997, com a publicação da resolução do Conselho de

⁴⁴ Esta reestruturação concretizou-se através do diploma que estabelece a orgânica da DGCII- decreto-lei n.º 408/93, de 14 de Dezembro, alterado pelo decreto-lei n.º 42/97, de 7 de Fevereiro, pelo decreto-lei n.º 357/98, de 18 de Novembro, pelo decreto-lei n.º 202/99, de 9 de Junho e pelo decreto-lei n.º 366/99, de 18 de Setembro.

⁴⁵ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 154/91, de 25 de Abril.

⁴⁶ Referia a recomendação n.º 23 deste relatório que “*Deverá ser elaborado um Regulamento Geral da Inspeção tributária que reúna as disposições legais relativas aos poderes da Inspeção Tributária actualmente dispersos por vários diplomas e que estabeleçam os correspondentes deveres e obrigações dos inspectores tributários, de entre os quais avulta o do sigilo*

Ministros n.º 119/97, de 14 de Julho, previa-se na parte IV, ponto 8.º, n.º 3, alínea e) a aprovação de um regulamento “*relativo aos direitos e deveres dos serviços de inspecção tributária, com subordinação à Lei Geral Tributária*”.

Procurou-se assim, retomar a reforma fiscal iniciada no início da década, estabelecendo-se como uma das prioridades o reforço das garantias dos contribuintes, através da criação de condições materiais para o seu exercício efectivo e pleno. De entre as medidas respeitantes ao reforço das garantias dos contribuintes constava a aprovação de uma lei geral tributária onde seriam estabelecidos os princípios fundamentais de direito tributário, procedendo-se às sistematização, uniformização e clarificação de diversas matérias, entre as quais constavam o posicionamento da administração fiscal e aduaneira perante os contribuintes e o sistema de garantia dos contribuintes e a aprovação de um regulamento relativo aos direitos e deveres dos serviços de inspecção tributária, com subordinação à lei geral tributária⁴⁷.

Foi então com a aprovação da Lei Geral Tributária que a actividade inspectiva começou a ganhar os contornos que hoje possui. Este diploma, aprovado pelo decreto-lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1999, veio pela primeira vez congregar todas as regras e princípios estruturantes do sistema tributário e que por isso passou a ser a referência do ordenamento jurídico-tributário, contribuindo para a transparência e objectividade da tributação e, dessa forma, para uma justiça e igualdade fiscal..

No que diz respeito à Administração tributária, a LGT veio consagrar um acervo de regras e princípios que deveriam nortear a sua actividade: nomeadamente e entre outros, os princípios da legalidade, verdade material, colaboração, participação, proporcionalidade, imparcialidade, celeridade, justiça⁴⁸. A inspecção tributária passou também a ter consagração específica na LGT, designadamente no seu artigo 63.º (referente à actividade inspectiva propriamente dita) e o n.º 1 do artigo 76.º (referente ao valor probatório das informações prestada pela inspecção tributária). Além disso, e entre muitas outras novidades em matéria de garantias dos contribuintes, a Lei

profissional, cujo conteúdo importará recortar com precisão, e o de informação às entidades inspeccionadas dos direitos que lhe assistem na Inspeção Tributária”.

⁴⁷ No âmbito desta reforma, foi ainda aprovado o CPPT, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro, com o objectivo de simplificação do processo tributário.

⁴⁸ Cfr. artigo 55.º da LGT.

Geral Tributária veio estabelecer de forma rigorosa os prazos de caducidade do direito à liquidação e de prescrição da prestação tributária.

Porém, tal como previsto no n.º 4 do artigo 54.º da LGT⁴⁹, o exercício da actividade inspectiva deveria constar em diploma que regulamentasse especificamente a sua disciplina. Esse diploma é o Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária, aprovado pelo decreto-lei n.º 413/98, de 31 de Dezembro, que entrou em vigor também em 1 de Janeiro de 1999, que veio então concretizar e desenvolver o previsto na LGT sobre a inspecção, na sequência da acima citada recomendação prevista no Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal. No preâmbulo deste diploma acentua-se a natureza regulamentadora do mesmo, como forma de aumentar os níveis de eficácia e eficiência da acção fiscalizadora, fruto desta sistematização das regras da actividade inspectiva, sem no entanto ter a pretensão de alterar os poderes e faculdades e poderes da inspecção previstos na LGT. Embora também se sublinhe que esta regulamentação não visa impor uma sucessão imperativa e rígida de actos, que não deixa no entanto de constituir um factor de redução da margem de discricionariedade na sua actuação.

No entanto, a LGT não se limitou a prever a regulamentação da inspecção em diploma próprio, já que veio ela própria delimitar e estabelecer de forma precisa a actuação da Administração tributária no âmbito do procedimento tributário de inspecção⁵⁰, saltando à vista desde logo como características, a sua sujeição a controlo judicial, quando ocorra falta de cooperação do contribuinte, com base na invocação das circunstâncias em que a recusa de cooperação é legítima, entre as quais o segredo profissional e o segredo bancário⁵¹

Ainda em matéria de inspecção, a LGT veio ainda consagrar uma outra importante novidade, com reflexos nas garantias dos contribuintes, que diz respeito à possibilidade dos sujeitos passivos solicitarem fiscalização tributária por sua iniciativa⁵².

Quanto ao RCPIT, este veio proceder à unificação e uniformização num único diploma das regras definidoras do procedimento de inspecção tributária, tendo sido elaborado e aprovado na

⁴⁹ Actualmente corresponde ao n.º 5 do artigo 54.º da LGT.

⁵⁰ Cfr. artigo 63.º da LGT.

⁵¹ Cfr. artigo 63.º n.ºs 4 e 5.

⁵² Nos termos do artigo 47.º da LGT e do Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de Janeiro.

sequência da elaboração e aprovação da LGT, após recomendação da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal. A lógica que presidiu à elaboração deste diploma foi a de que, uma melhor sistematização e conhecimento das regras do procedimento, teria necessariamente como consequência uma melhora na sua eficiência e eficácia, reduzindo-se a margem de discricionariedade à Administração tributária. Assim, o RCPIT veio definir com clareza as normas de actuação dos serviços de inspecção, dos direitos e faculdades dos funcionários da inspecção, bem como os respectivos deveres e obrigações.

Trata-se de um diploma fundamental no que concerne à tutela das garantias dos contribuintes, visto que a actividade inspectiva consubstancia, como iremos ver, uma das fases do procedimento tributário em que os direitos e interesses dos contribuintes mais estão sujeitos a ser lesados, razão pela qual a sujeição da actividade inspectiva a princípios e regras específicas e próprias, assume por isso especial relevância.

Aliás, o legislador justificou a aprovação deste diploma com a necessidade de a actividade inspectiva não se poder justificar e fundar apenas com fundamento na descoberta da verdade material, devendo igualmente adequar-se e conformar-se com os princípios da proporcionalidade, do contraditório, da cooperação.

Assim, o RCPIT, constitui um importante instrumento para os contribuintes, na medida em que veio regular e desenvolver o procedimento de inspecção, tal como previsto no artigo 54.º da LGT, ou seja, veio regular toda a sucessão de actos direccionada à declaração de direitos tributários, definindo os princípios e regras aplicáveis aos actos de inspecção⁵³. Além disso, o RCPIT veio sistematizar de forma precisa a acção fiscalizadora, definindo os seus trâmites, contribuindo para que os sujeitos passivos tenham uma noção exacta do procedimento de inspecção e, consequentemente, as garantias que lhe assistem no âmbito do mesmo. Dito de outra forma, o

⁵³ Isto sem prejuízo de legislação que regulamenta o procedimento de inspecção de forma especial, como sucede com o decreto-lei n.º 6/99 de 8 de Fevereiro, que regula o procedimento de inspecção a pedido do contribuinte ou de terceiro. Este tipo de procedimento pressupõe o cumprimento de determinados pressupostos por parte do contribuinte inspeccionado, devendo este possuir contabilidade organizada e demonstrar interesse legítimo na realização do procedimento, nomeadamente através da demonstração da existência de vantagem no exacto conhecimento da sua situação tributária. Trata-se de um procedimento com regras distintas das previstas no RCPIT, na medida em que o âmbito e extensão são definidos pelo próprio sujeito passivo e as conclusões do relatório de inspecção vinculam a Administração, não podendo esta proceder a novas inspecções com o mesmo objecto ou a actos de liquidação respeitantes a factos tributários nela incluídos que não tenham por fundamento as conclusões do relatório. Além disso, o contribuinte que solicitar a inspecção está sujeito ao pagamento de uma taxa que varia, para cada exercício inspeccionado, entre € 3.152,40 e € 34.915,85 nos termos da portaria n.º 923/99, de 20 de Outubro.

RCPIT veio contribuir para que os sujeitos passivos inspeccionados conheçam os seus direitos e deveres no decurso do procedimento de inspecção e no mesmo possam participar.

O RCPIT, com o texto original, manteve-se inalterado⁵⁴ até meados de 2005, altura em que, através da lei n.º 50/2005, de 30 de Agosto, se procedeu à sua alteração e republicação. Das alterações efectuadas cumpre destacar as efectuadas quanto aos poderes da inspecção tributária, tendo-se procedido a uma importante clarificação do alcance e limites daqueles poderes. Este alcance e limite das prerrogativas e faculdades concedidas aos inspectores tributários não era muito clara, na medida em que, até essa alteração, o próprio RCPIT remetia, nesta matéria para outros diplomas dispersos⁵⁵.

Mais recentemente, em matéria de inspecção, embora o RCPIT não tenha sofrido qualquer alteração, o artigo 63.º da LGT que, no fundo é o pilar da inspecção naquele diploma e que serve de ponto de partida para a sua regulamentação pelo RCPIT, sofreu uma importante alteração através da lei n.º 37/2010, de 2 de Setembro, nomeadamente no que diz respeito às causas legítimas de oposição. Antes desta alteração, o segredo bancário constituía causa legítima de oposição, algo que deixou de suceder.

Feito o enquadramento histórico, nomeadamente quanto ao passado e presente da inspecção tributária, resta agora deixar algumas palavras quanto a possíveis futuras alterações ao RCPIT. Esta “futuurologia” apenas é possível com base no Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do sistema fiscal, de 3 de Outubro de 2009⁵⁶, cujo capítulo XI é dedicado ao RCPIT. Uma das alterações sugeridas passa pelo alargamento dos casos de procedimento externo. Como veremos adiante, a distinção entre procedimento de inspecção interno e externo baseia-se no local onde os mesmos se desenvolvem, considerando-se interno o procedimento que se realiza exclusivamente nos serviços da Administração Tributária, através de análise formal e de coerência dos documentos, e externo o que é efectuado, total ou parcialmente, nas instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou

⁵⁴ Com excepção do aditamento do n.º 5 ao artigo 36.º do RCPIT, referente à suspensão do procedimento de inspecção por força do processo especial de derrogação do sigilo bancário.

⁵⁵ As remissões eram feitas para outros Códigos Fiscais, para a Lei Geral Tributária, bem como para as Leis Orgânicas da Direcção-Geral dos Impostos e para a Inspeção-Geral das Finanças.

⁵⁶ Cuja coordenação geral pertenceu aos Professores António Carlos dos Santos e António M. Ferreira Martins.

demaís obrigados tributários, de terceiros com quem aqueles mantenham relações económicas ou qualquer outro local a que a Administração Tributária tenha acesso.

Contudo, segundo o Relatório, a realidade é que a Administração Tributária, frequentemente, a pretexto da realização de um procedimento inspectiva interno, realiza inspecções que não se limitam a uma análise formal e de coerência dos documentos, solicitando aos contribuintes um número muito elevado de documentos, concretamente através da apresentação de elementos que não são de exibição obrigatória, sendo por isso *defensável já não se estar, nestes casos, perante uma inspecção interna mas sim perante uma verdadeira acção inspectiva externa, ou seja, uma inspecção que, apesar de se desenvolver exclusivamente nos serviços da Administração Tributária, extravasa a simples análise formal e de coerência dos documentos*. Assim, considera-se necessário delimitar e redefinir, alargando, a noção de inspecção externa, de forma a abranger determinados efeitos legais decorrentes da realização de acções inspectivas externas (não aplicáveis às inspecções internas), nomeadamente quanto, à suspensão do prazo de caducidade e à irrepetibilidade da acção inspectiva. Recomendou-se por isso que: «*A observação da realidade quanto à concreta actuação da Administração Tributária, em sede inspectiva, reclama que o conceito de acção de inspecção externa seja redefinido, de forma a passar a abranger todas as situações em que a acção de inspecção, apesar de exclusivamente desenvolvida nos serviços da Administração Tributária, ultrapasse o âmbito de uma mera análise formal e de coerência dos documentos, por serem exigidos aos contribuintes especiais deveres de colaboração, designadamente através da remessa de documentos que aqueles não estão normalmente obrigados a entregar à Administração Tributária*».⁵⁷

Outra das reflexões do grupo sobre o RCPIT diz respeito à prorrogação do prazo do procedimento de inspecção. Nesta matéria recomendou-se que: «*Para além de se entender que a Administração Tributária deverá utilizar, como regra, o prazo do procedimento de inspecção de seis meses, julga-se conveniente prever a obrigatoriedade de um despacho, a notificar à entidade inspeccionada, contendo a justificação da ampliação do prazo de inspecção, a descrição, ainda que sumária, das diligências já efectuadas e das que se pretendem realizar até ao termo da*

⁵⁷ Cfr. Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do sistema fiscal, pp. 797 e 798, disponível em http://www.min-financas.pt/inf_fiscal/GPFRelatorioGlobal_VFinal.pdf

acção e, bem assim, a indicação do prazo previsível para a conclusão do procedimento de inspecção»⁵⁸.

Por último, a questão do direito de audição em inspecções dirigidas a grupos de sociedades, atendendo às dúvidas suscitadas sobre a necessidade de, em caso de a inspecção ser dirigida especificamente a um membro do grupo, deverem, ou não, ser ouvidos sobre o projecto de conclusões do relatório os restantes membros do grupo e a sociedade dominante, em caso de a inspecção ser dirigida à sociedade dominante coloca-se igualmente a questão da necessidade, ou não, de serem ouvidos simultaneamente os restantes membros do grupo. Segundo o Relatório, o direito de audição a ser exercido por todos os elementos do grupo potencia posições contraditórias, dificultando por isso uma adequada fundamentação dos actos tributários. Assim, recomendou-se que: *«Partindo do pressuposto que o direito de audição deverá ser exercido numa perspectiva de racionalização, não se justificando duplicações, deverá ser alterado o Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária, na parte relativa à previsão do direito de audição, no sentido de, quanto à situação tributária de cada sociedade do grupo, ser suficiente a audição desta, sendo desnecessária a audição da sociedade dominante e de quanto aos pressupostos do regime especial de determinação da matéria colectável e a soma algébrica da matéria colectável dos membros do grupo, ser ouvida a sociedade dominante, não sendo necessária a audição de cada sociedade do grupo»⁵⁹.*

Mais recentemente, por força do Memorando de Políticas Económicas e Financeiras⁶⁰ assinado por Portugal no âmbito do auxílio financeiro externo concedido pela UE e pelo Fundo Monetário Internacional também se perspectivam algumas alterações no domínio da inspecção tributária. Assim, prevê o referido memorando, ainda que de forma genérica, para combater a evasão e fraude fiscais, a apresentação de um diploma com o objectivo de reforçar os poderes de inspecção da administração fiscal de modo a que as suas funções de controlo sejam exercidas em todo o território português, incluindo os actuais regimes de isenção fiscal. Além disso prevê-se ainda, ao nível dos recursos humanos, que o pessoal afecto à inspecção seja aumentado para cerca de 30% do número total de trabalhadores da administração fiscal até final de 2012, e será

⁵⁸ Cfr. Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do sistema fiscal, pág. 798.

⁵⁹ Cfr. Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do sistema fiscal, pp. 799 e 800.

⁶⁰ Disponível em <http://www.min-financas.pt/informacao-economica/programa-de-ajustamento-economico-e-financeiro/memorando-de-politicas-economicas-e-financeiras-fmi>

adoptada uma estratégia de gestão de risco para a selecção de contribuintes a inspeccionar, em que se irá valorizar informações de terceiros para apoiar o trabalho de inspecção⁶¹.

⁶¹ Cfr. pág. 8 do referido memorando.

4. A ORGÂNICA DA INSPECÇÃO TRIBUTÁRIA

À DGCI, que pertence à administração directa do Estado e é dotada apenas de autonomia administrativa⁶², compete administrar os impostos sobre o rendimento, sobre o património e sobre o consumo, bem como administrar quaisquer outros tributos que lhe forem atribuídos por lei⁶³.

À DGCI compete, e para o que aqui nos interessa, exercer a acção de inspecção tributária, prevenindo e combatendo a fraude e a evasão fiscais⁶⁴. A DGCI, para execução das suas missões e atribuições⁶⁵ encontra-se estruturada através de unidades nucleares: as direcções de serviços, nos serviços centrais, e as direcções de finanças, que integram os serviços desconcentrados da DGCI⁶⁶.

Dentro da organização dos serviços centrais, as funções de inspecção tributária são sobretudo asseguradas através da Direcção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspecção Tributária, da Direcção de Serviços de Inspecção Tributária e pela Direcção de Serviços de Investigação da Fraude e Acções Especiais⁶⁷. Por sua vez, cada um destes serviços centrais é composto por unidades orgânicas flexíveis que irão concretizar as suas atribuições⁶⁸. Nos termos do 18.º n.º 1 do RCPIT prevê-se que à DSPCIT cabe garantir o cumprimento dos objectivos definidos para a inspecção tributária, bem como a necessária uniformidade procedimental da inspecção e a correcção das deficiências reveladas.

No domínio da DSPCIT⁶⁹, as suas competências são distribuídas pela Divisão de Planeamento e Apoio Técnico e pela Divisão de Estudos e Coordenação⁷⁰.

Assim, à DPAT compete:

⁶² Cfr. artigo 1.º do decreto-lei n.º 81/2007, de 29 de Março.

⁶³ Cfr. artigo 2.º n.º 1 do decreto-lei n.º 81/2007, de 29 de Março.

⁶⁴ Cfr. artigo 2.º n.º 2 alínea b) do decreto-lei n.º 81/2007, de 29 de Março.

⁶⁵ Previstas no artigo 2.º n.º 2 decreto-lei n.º 81/2007, de 29 de Março.

⁶⁶ Cfr. artigo 1.º da portaria n.º 348/2007, de 30 de Março.

⁶⁷ Cfr. artigo 2.º n.º 1 alíneas l), m) e n) da portaria n.º 348/2007, de 30 de Março.

⁶⁸ De acordo com o despacho n.º 8488/2007, de 11 de Maio.

⁶⁹ Cfr. artigo 13.º da portaria n.º 348/2007, de 30 de Março.

⁷⁰ Cfr. ponto 11.º do despacho n.º 8488/2007, de 11 de Maio.

- Elaborar anualmente o projecto do Plano Nacional de Actividades da Inspecção Tributária (PNAIT), coordenar a elaboração dos planos regionais de actividade das diferentes unidades orgânicas da área da inspecção tributária e controlar a execução dos referidos planos;
- Elaborar o relatório de actividades da área da inspecção tributária;
- Conceber, testar, gerir operacionalmente e propor alterações aos sistemas de informação utilizados pela área da inspecção tributária;
- Definir modelos e métodos de pesquisa, inventariação e análise da informação a adoptar pelas diferentes unidades orgânicas da área da inspecção tributária e harmonizar os procedimentos de selecção de contribuintes a controlar;
- Gerir a troca de informações com países comunitários e com países terceiros com os quais Portugal tenha celebrado convenções sobre dupla tributação;

À DEC compete:

- Promover programas de inspecção tendo em vista áreas de risco previamente identificadas e elaborar os respectivos manuais a usar pelas diferentes unidades orgânicas da área da inspecção tributária;
- Definir procedimentos técnicos de inspecção a adoptar pelas diferentes unidades orgânicas de área da inspecção tributária e pesquisar temas, assuntos e questões relevantes para a respectiva intervenção
- Conceber, em articulação com as áreas de gestão, os modelos declarativos relativos às obrigações de terceiros.

No que diz respeito à DSIT, as suas atribuições⁷¹ encontram-se distribuídas pelas seguintes divisões: Divisão de Inspeção a Bancos e outras Instituições de Crédito (DIBIC), Divisão de Inspeção a Seguradoras e Sociedades Financeiras (DISSF), Divisão de Inspeção a Empresas não Financeiras I (DIEFI) e Divisão de Inspeção a Empresas não Financeiras II (DIEF II). A cada uma destas divisões compete, relativamente aos sujeitos passivos cuja inspecção lhe esteja atribuída⁷²:

⁷¹ Cfr. artigo 14.º da portaria n.º 348/2007, de 30 de Março.

⁷² Cfr. ponto 12.º do despacho n.º 8488/2007, de 11 de Maio.

- Analisar e acompanhar o comportamento fiscal dos contribuintes cuja inspecção seja atribuída aos serviços centrais e dos sectores de actividade económica em que os mesmos se inserem, através da verificação e análise formal e da coerência dos elementos declarados, da monitorização e análise da informação constante das bases de dados informatizadas e da recolha sistematizada de quaisquer outros tipos de informação;
- Verificar, com recurso a técnicas próprias de auditoria, a contabilidade dos contribuintes cuja inspecção seja atribuída aos serviços centrais, confirmando a veracidade das declarações efectuadas, por verificação substantiva dos respectivos elementos contabilísticos de suporte;

De referir que à DSIT compete ainda:

- Proceder à elaboração do respectivo plano de inspecção com base nos indicadores de análise de risco e ao seu acompanhamento e análise;
- Instaurar e instruir processos de inquérito, nos termos dos artigos 40.º e 41.º do RGIT.

Por fim, quanto à DSIFAE, as suas atribuições⁷³ encontram-se distribuídas pela Divisão de Investigação da Fraude e Acções Especiais e pela Divisão de Estudos e Informações⁷⁴.

À DIFAE compete:

- Cooperar com as entidades representadas na Unidade de Coordenação da Luta contra a Evasão e Fraude Fiscal e Aduaneira (UCLEFA) ou com outras entidades vocacionadas para a detecção e controlo da evasão e fraude fiscais;
- Apurar a situação tributária dos contribuintes, em particular na averiguação de denúncias ou participações e na obtenção de provas relativamente a eventuais crimes tributários, quando existam indícios de evasão e fraude fiscais, por omissão de declarações, inexistência, viciação ou ocultação da própria contabilidade, de documentos ou de outros elementos de suporte de factos tributários presumivelmente ocorridos;
- Coordenar, a nível da área da inspecção tributária, a prestação de apoio técnico aos tribunais, bem como cooperar com a Polícia Judiciária e a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, no acesso e tratamento da informação de natureza fiscal;

⁷³ Cfr. artigo 15.º da portaria n.º 348/2007, de 30 de Março.

⁷⁴ Cfr. ponto 13 do despacho n.º 8488/2007, de 11 de Maio.

- Assegurar a participação ou a cooperação portuguesa com o Organismo Europeu de Luta Antifraude (OLAF);
- Instaurar e instruir processos de inquérito, nos termos dos artigos 40.º e 41.º do RGIT.

A DEI tem como atribuições:

- Estudar e propor estratégias de luta contra a evasão e fraude fiscais;
- Promover a cooperação com entidades públicas e privadas que disponham de informação relevante;
- Centralizar e tratar a informação relativa aos diversos tipos de evasão e fraude fiscais;
- Gerir, em colaboração com a DSIVA, o sistema Vat Information Exchange System;
- Assegurar a cooperação administrativa e assistência mútua entre os Estados membros da União Europeia, bem como o envio à Comissão Europeia de informação que esta solicite.

De referir que à DSIFAE cabe ainda gerir o programa comunitário Fiscalis, assegurando os compromissos assumidos perante a Comissão Europeia ou os restantes países comunitários.

As direcções de serviços acima descritas têm a sua missão direccionada para a actuação em sede de inspecção tributária. Contudo, a inspecção tributária, em sentido lato, atendendo ao cruzamento de informação que adiante veremos com mais detalhe, acaba por ser desempenhado por outras direcções e outros serviços. É o que sucede por exemplo, com a Direcção de Serviços das Relações Internacionais, a quem, em articulação com a área de inspecção tributária, compete assegurar a troca de informações fiscais, no âmbito dos mecanismos previstos na convenções internacionais em matéria fiscal, bem como participar em acções de cooperação internacional no âmbito da prevenção da evasão e fraudes fiscais⁷⁵.

É o que sucede igualmente com todas as direcções de serviços⁷⁶ que têm como missão detectar de situações de falta de declaração ou de omissões nela verificados, que poderão e deverão fornecer tais elementos de informação às direcções e serviços de inspecção tributária e que poderão ou não desencadear os competentes procedimentos inspectivos.

⁷⁵ Cfr. artigo 26.º alíneas i) e j) da portaria n.º 348/2007, de 30 de Março

⁷⁶ É o que sucede por exemplo com as direcções de serviços do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas e das pessoas singulares – vide artigo 3.º alínea f) e artigo 4.º f), ambos da portaria n.º 348/2007, de 30 de Março.

Estas missões e atribuições da inspecção tributária serão depois desenvolvidas pelas respectivas Direcções de Finanças, de acordo com a sua competência territorial. Às Direcções de Finanças compete, entre outras atribuições, assegurar as actividades relacionadas com a arrecadação dos impostos e outros tributos administrados pela DGCI e de controlo do cumprimento da obrigação de imposto pelos sujeitos passivos e as actividades relacionadas com a inspecção tributária, desenvolvendo os procedimentos de investigação das irregularidades fiscais, de prevenção e combate à fraude e evasão fiscais que lhes sejam cometidas⁷⁷.

Em termos estruturais, a dimensão das Direcções de Finanças varia em função do perfil e dimensão económica e demográfica da área territorial respectiva, atendendo ao volume de serviço, ao número de contribuintes abrangidos e ao volume de receita, estando as mesmas agrupadas em três níveis.

As direcções de finanças pertencentes ao grupo I (Lisboa e Porto) dispõem de sete divisões de inspecção tributária⁷⁸. As direcções de finanças pertencentes ao grupo II (Aveiro, Braga, Coimbra, Faro, Leiria, Santarém, Setúbal e Viseu) dispõem de três divisões na área da inspecção tributária, um serviço de apoio técnico à acção criminal e um serviço de planeamento, gestão e apoio à inspecção⁷⁹. As direcções de finanças pertencentes ao grupo III (Beja, Bragança, Castelo Branco, Évora, Guarda, Portalegre, Viana do Castelo, Vila Real, Angra do Heroísmo, Horta e Ponta Delgada) dispõem três divisões na área da inspecção tributária e um serviço de planeamento, gestão e apoio à inspecção⁸⁰.

A actuação da inspecção tributária não é muitas das vezes, efectuada isoladamente, sendo muitas das suas acções conjuntas com outras entidades inspectivas, nomeadamente a Polícia Judiciária, a Inspecção dos Centros Regionais de Segurança Social (CRSS), a Unidade de Acção Fiscal da Guarda Nacional Republicana (UAF-GNR), a Autoridade de Segurança Alimentar e Económica (ASAE), a Autoridade para as Condições de Trabalho (ACT), o Serviço de Estrangeiros e Fronteiras (SEF), e a Polícia de Segurança Pública (PSP), salvaguardadas as especificidades de

⁷⁷ Cfr. artigo 28.º alíneas g) e i) da portaria n.º 348/2007, de 30 de Março.

⁷⁸ Cfr. artigo 30.º n.º 2 alínea c) da portaria n.º 348/2007, de 30 de Março.

⁷⁹ Cfr. artigo 30.º n.º 3 alínea b) da portaria n.º 348/2007, de 30 de Março.

⁸⁰ Cfr. artigo 30.º n.º 4 alínea b) da portaria n.º 348/2007, de 30 de Março.

cada uma em termos de actuação no terreno, bem como as limitações do dever de sigilo fiscal, tendo em vista criar sinergias de actuação⁸¹.

Na colaboração com entidades policiais é de destacar a importância da actuação conjunta com a PJ no combate à fraude fiscal organizada. A Lei n.º 38/2009, de 20 de Julho, define como objectivos gerais de política criminal, a prevenção, a repressão e a diminuição da criminalidade tributária. Assim, os crimes de burla tributária de valor consideravelmente elevado, de contrabando, de fraude fiscal qualificada, por exemplo, assumem-se como crimes de prevenção e de repressão prioritária.

Nos termos da alínea a) do n.º 4 da Lei n.º 49/2008, de 27 de Agosto, a investigação dos crimes tributários de valor superior a € 500.000,00 é da competência da PJ, sem prejuízo das competências atribuídas a outros órgãos de polícia criminal. Tendo em conta a repercussão social e económica deste tipo de criminalidade e a sua ligação directa a formas de criminalidade organizada e transnacional, sempre a Polícia Judiciária considerou a sua investigação como um objectivo estratégico a prosseguir. O actividade da PJ na prossecução deste objectivo tem determinado o investimento na formação específica dos seus funcionários, visto que a especialização é o único caminho possível na optimização de resultados quando se trata de matérias muito técnicas e complexas, bem assim como a criação, desde 2002, de uma secção – Secção Central de Investigação do Branqueamento e Infracções Tributárias –, na Unidade Nacional de Combate à Corrupção, especialmente vocacionada para este tipo de investigação.

Foi também este desiderato que esteve subjacente à celebração, em 2005, entre os Ministérios da Justiça e das Finanças, nomeadamente entre a PJ, a DGCI e a DGAIEC, do Protocolo de cooperação e coordenação, ao nível operacional, em matéria de prevenção e investigação criminal, troca de informação e formação. Assim, à experiência sedimentada da PJ na investigação da criminalidade complexa, organizada, transnacional, particularmente grave, aliou-se o conhecimento profundo do sistema tributário.

No que diz respeito à actuação conjunta com a Unidade de Acção Fiscal da GNR, com as alterações legislativas operadas nos anos 2007 e 2008, nomeadamente, através da publicação

⁸¹ O próprio RCPIT prevê no seu artigo 3.º a possibilidade de celebração de protocolos com outras entidades no âmbito das competências de inspecção que lhe estão atribuídas.

da Lei Orgânica da Guarda Nacional Republicana (LOGNR), da Lei de Segurança Interna (LSI) e da Lei de Organização da Investigação Criminal (LOIC) foram introduzidas mudanças no modelo legal e organizacional de combate a criminalidade tributária. Na sequência destas alterações surge, no seio da GNR, a UAF, com carácter especializado e âmbito nacional, com competência específica de investigação para o cumprimento da missão tributária, fiscal e aduaneira cometida a Guarda. Para além das tarefas inerentes a investigação, a UAF realiza ainda acções de fiscalização e controlo da circulação de mercadorias, tendo em vista, sobretudo, a recolha de informação em apoio das actividades de investigação, designadamente na área da circulação de produtos sensíveis a evasão e fraude fiscal, o que constitui, simultaneamente, um instrumento de alimentação do sistema de investigação criminal e contraordenacional. No que diz respeito, em concreto, às acções de fiscalização no âmbito do Regime de Bens em Circulação, estas incidem, ao abrigo do RBC, sobre as transacções entre sujeitos passivos de IVA, aprovado pelo decreto-lei n.º 147/2003, de 11 de Julho, com as alterações introduzidas pelo decreto-lei n.º 238/2006, de 20 de Dezembro, sobre a obrigatoriedade e requisitos dos documentos de transporte que os acompanham.

5. A PRIVATIZAÇÃO DO FENÓMENO INSPECTIVO

A privatização do fenómeno inspectivo encontra-se como não podia deixar de ser, inexoravelmente ligado à ideia da privatização da relação jurídica tributária, também denominada por privatização na gestão dos impostos sendo uma consequência da mesma, fruto da evolução da actuação e desenvolvimento da inspecção tributária.

Historicamente, as tarefas de lançamento, liquidação e cobrança dos tributos sempre foram tradicionalmente desempenhadas pela Administração tributária, a qual tinha por isso um papel activo na gestão dos tributos. Naturalmente que, perante uma Administração tributária activa e dominante, na relação jurídica tributária, os contribuintes teriam forçosamente uma posição passiva, praticamente circunscrita ao pagamento dos tributos. Contudo, este modelo de administração tributária encontra-se hoje completamente ultrapassado face à evolução da sociedade, da relação jurídica tributária e da própria Administração, na medida em que muitos dos actos tributários são hoje praticados pelos próprios contribuintes e até mesmo por terceiros, ou seja, assistimos hoje a uma repartição, entre a Administração tributários e os contribuintes, dos direitos e deveres de ambos.

A doutrina, nomeadamente JOAQUIM FREITAS DA ROCHA⁸², classifica este fenómeno como *privatização da relação tributária*, que consubstancia a transferência para os privados de funções que se encontravam acometidas à Administração, ou seja, traduz uma verdadeira *des-administrativização do conteúdo da relação jurídica tributária*⁸³. Por sua vez, CASALTA NABAIS, classifica este “novo” modelo de relação, como *privatização da administração fiscal*⁸⁴ ou *privatização da administração dos impostos*⁸⁵.

Na verdade, este novo modelo de Administração tributária e da gestão dos tributos mais não é do que o resultado da massificação das relações jurídicas tributárias, fruto do aumento do número de sujeitos passivos e das relações económicas entres estes (quer em quantidade, quer em complexidade), o que, aliado ao aumento da despesa pública, conduziu a que a Administração tivesse de se adaptar a todas estas circunstâncias e vicissitudes que levaram ao

⁸² Cfr. ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009, pág. 37

⁸³ Cfr. ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *O controlo do controlo tributário (meios reactivos à inspecção tributária)*, in *Cadernos de justiça administrativa* (CJA), n.º 67, Janeiro-Fevereiro, 2008

⁸⁴ NABAIS, CASALTA, “Direito Fiscal”, 5.ª edição, Coimbra, Almedina, 2009, pág. 359.

⁸⁵ NABAIS, CASALTA, in *Estudos de Direito fiscal, por um estado fiscal suportável*, Coimbra, Almedina, 2005, pág. 45

incremento de uma pressão fiscal nunca antes vista, e que por isso tornou de todo inviável a manutenção da relação jurídica tributária assente num modelo obsoleto, onde deixou de fazer sentido a posição dominante da Administração tributária na gestão e administração dos tributos⁸⁶.

A evolução do “antigo” modelo da relação jurídica tributária passou por isso pela sua “privatização”⁸⁷, ou seja pela transferência para os contribuintes de uma série de deveres que originariamente incumbiam à Administração. Este fenómeno tem por isso uma influência directa na actividade de inspecção tributária, visto que esta “privatização” possibilitou que a Administração se libertasse de uma série de funções, e, em consequência, canalizasse os seus recursos para o desempenho de outras funções, nomeadamente as funções de controlo e fiscalização. Esta realidade conduziu por isso à impossibilidade factual de o Estado conseguir cumprir todas as tarefas a que se encontra obrigado, sem comprometer a sua actividade de controlo, isto é são razões de praticidade e exequibilidade que estão na génese deste fenómeno que impõe aos contribuintes a obrigação de auxiliar o Estado na prossecução das suas funções⁸⁸.

Para CASALTA NABAIS⁸⁹ esta privatização integra uma das duas deslocações de poder do Estado fiscal: a primeira traduz uma crescente deslocação do poder fiscal para a administração, e em segundo, uma deslocação do modelo de administração activa detentora do poder de liquidação e cobrança da generalidade dos tributos, para o actual modelo de administração de controlo e fiscalização da administração ou gestão dos impostos a cargo predominantemente dos particulares. Esta “privatização” conduziu por isso a um modelo de gestão privada, no âmbito do qual, a Administração foi substituída pelos particulares na execução de tarefas públicas, de gestão tributária, (liquidação e cobrança de tributos) que anteriormente lhe pertencia.

⁸⁶ A evolução operada por este modelo de gestão fiscal levou, segundo J. L. Saldanha Sanches, à distinção e separação entre dois tipos de relações jurídicas tributárias: por um lado as relações jurídicas procedimentais, que o Autor designa por “relação jurídica fiscal”, respeitante aos deveres de cooperação e, por outro, às relações jurídicas materiais, que o Autor designa “relação obrigacional fiscal”, que diz respeito aos deveres de prestação pecuniária. Cfr. SANCHES, J.L. SALDANHA, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 3.ª edição, 2007, pág. 247.

⁸⁷ Note-se que, como sublinha NABAIS, CASALTA, apesar de se falar em privatização, quer seja da relação jurídica tributária, quer seja da administração e gestão dos tributos, não deixam de estar em causa tarefas públicas, que são entregues aos privados, e por cujo exercício nada recebem em troca - *Direito Fiscal*, 5.ª edição, Coimbra, Almedina, 2009).

⁸⁸ Cfr., FEIO, DIOGO, *A substituição fiscal e a retenção na fonte: o caso específico dos impostos sobre o rendimento*, Coimbra, Coimbra Editora, 2001, pág. 117.

⁸⁹ NABAIS, CASALTA, *Estado fiscal, cidadania fiscal e alguns dos seus problemas*, BCE, Vol. XLV-A, 2002, pág. 597.

No actual modelo de relação jurídica tributária temos um sistema de liquidação administrativa dos impostos que, regra geral, é da responsabilidade dos contribuintes, seja na modalidade de autoliquidação (como sucede, por exemplo, com o IVA e o IRC e com as contribuições para a segurança social das entidades patronais) ou através substituição tributária, concretizada através da retenção na fonte (que sucede com as contribuições para a segurança social das entidades patronais e com o IRS, quando são aplicadas taxas de retenção na fonte a título definitivo com carácter liberatório). Nestas situações são os próprios contribuintes a praticar o próprio acto de liquidação (que é o acto tributário por excelência), sendo os contribuintes a apresentar os elementos relevantes para efeitos tributários, procedendo à sua qualificação e quantificação e calculando o respectivo valor, que poderá ser de receber ou pagar, consoante a situação.

Além disso, ainda que não sejam os próprios particulares a praticarem o acto de liquidação (como sucede nos casos de autoliquidação) e essa função continua a ser cometida à Administração tributária, ainda assim, nestes casos o acto de liquidação é efectuado com base nos elementos fornecidos pelos particulares. É o que sucede, designadamente em matéria de IRS, em que a liquidação é uma tarefa que está ainda a cargo da Administração tributária. Nestas situações (de heteroliquidação) a Administração não intervém no sentido de aplicar as normas tributárias, limitando-se a realizar automaticamente meras operações aritméticas, com recurso a meios informáticos e baseada sobretudo nos elementos fornecidos pelos próprios sujeitos passivos e que, nos termos do artigo 75.º da LGT, se presumem verdadeiros.

Porém, convém sublinhar que a privatização tem subjacente, como não podia deixar de ser já que estamos perante tarefas públicas, o facto de se tratar de uma imposição aos particulares, sem que a estes seja conferida a possibilidade de participarem na formação da disciplina jurídica da administração e gestão tributária⁹⁰.

Assim, neste domínio da crescente privatização da relação jurídica tributária e do consequente incremento dos deveres impostos aos particulares para desempenho de tais funções “administrativas” em resultado dessa privatização, fácil se torna perceber a relevância das actuações de inspecção que têm necessariamente de ser desencadeadas pela Administração tributária para aferir o cumprimento dos referidos deveres, averiguando se todos os sujeitos

⁹⁰ Cfr. GOMES, NOEL, *Segredo Bancário e Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2006, pág. 145

passivos ou obrigados tributários efectivamente cumpriram as obrigações que lhe são impostas, quer do ponto de vista quantitativo, quer do ponto de vista qualitativo. O reforço da actividade fiscalizadora da inspecção tributária é assim uma consequência directa e imediata do aumento dos deveres impostos aos contribuintes⁹¹, fruto desta “privatização”.

Deste novo modelo de relação jurídica tributária, que levou à transferência de tarefas no procedimento tributário de liquidação e cumprimento de obrigações tributárias para os particulares, surge por isso um novo modelo de Administração tributária, agora sobretudo focalizada em funções de controlo e fiscalização dos tributos, essencialmente direccionadas para o combate à fraude e evasão fiscal.

5.1. NOVAS ABORDAGENS DA INSPECÇÃO TRIBUTÁRIA

Neste capítulo iremos abordar os elementos que a inspecção tributária tem hoje em dia ao seu dispor e que, como veremos mais à frente, servirão de suporte ao procedimento de inspecção propriamente dito, já que constituem importantes elementos objectivos que serão utilizados como critérios para selecção dos sujeitos passivos a inspecionar. Estes elementos agora ao dispor mais não são do que o resultado da privatização da relação jurídica tributária, nomeadamente do cumprimento de todas as obrigações declarativas acessórias que impendem sobre os contribuintes e outros obrigados tributários e que justificam o apelidar de “privatização do fenómeno inspectivo”.

5.2. CRUZAMENTO DE INFORMAÇÃO.

Por força da referida privatização, a actuação da inspecção tributária abrange uma série de actuações que não se confinam ao procedimento tributário de inspecção. A actuação da inspecção tributária em sentido lato, configura uma série de actuações e metodologias que poderão depois de reunida uma série de informações e dados, a final concretizar-se no procedimento inspectivo. Tais metodologias assentam sobretudo no cruzamento de informação cujo escopo final passa por, no âmbito do combate à evasão e fraude fiscais, tendo em conta a informação disponível, proceder-se a um conjunto de cruzamentos, controlos automáticos e

⁹¹ Neste sentido, ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *O controlo do controlo tributário (meios reactivos à inspecção tributária)*, in *Cadernos de justiça administrativa* (CJA), n.º 67, Janeiro-Fevereiro, 2008.

acções de controlo que visam a detecção de declarações em falta e a correcção dos rendimentos declarados, com recurso a meios informáticos. Este cruzamento de informação tanto pode ocorrer relativamente aos dados que a Administração fiscal tem ao seu dispor, provenientes dos próprios sujeitos passivos, como de terceiros. A eficácia da actuação inspectiva depende por isso em muito da existência de um eficaz sistema de troca e cruzamento de informações entre todos os sectores da Administração tributária. Este cruzamento e controlo tem também sido possível graças à progressiva desmaterialização das obrigações declarativas.

Um dos corolários mais recentes dessa desmaterialização foi o pré-preenchimento das declarações Modelo 3 do IRS, que se iniciou em 2007. Fruto do crescente aumento das obrigações declarativas, e do respectivo cruzamento da informação, é hoje possível à Administração tributária pré-preencher a declaração modelo 3 do IRS quanto aos rendimentos do trabalho dependente (categoria A) e pensões pagos ou colocados à disposição, rendimentos de capitais (categoria E) de englobamento obrigatório, retenções na fonte efectuadas sobre rendimentos das categorias A, B (rendimentos empresariais e profissionais), E, G (incrementos patrimoniais) e H (benefícios fiscais), bem como descontos para a Segurança Social relativos a rendimentos da categoria A, quotizações sindicais efectuadas em sede das categorias A ou H e pagamentos por conta efectuados no âmbito da categoria B. Mais recentemente esta desmaterialização é também visível, possibilitando um maior controlo aos rendimentos profissionais e empresariais, através da figura do recibo modelo n.º 6 electrónico, mais conhecido como “recibo verde electrónico”⁹² que deve ser obrigatoriamente emitido pelos titulares de rendimentos da categoria B. Este novo formato permitirá no futuro o pré-preenchimento de declarações fiscais, bem como dos livros de registo relativamente aos rendimentos da categoria B.

Assim, atendendo às várias obrigações declarativas que impendem sobre os próprios sujeitos passivos e sobre terceiros é hoje possível efectuar um controlo abrangente do cumprimento dessas obrigações declarativas que permite, por um lado, e em primeiro lugar, saber se essas obrigações declarativas foram cumpridas e, em segundo lugar, caso o tenham sido, se foram

⁹² Esta obrigação foi introduzida pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril (Lei do Orçamento do Estado para 2010) através da alteração ao artigo 115.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS e regulamentada pela Portaria n.º 879-A/2010, de 29 de Novembro, que aprovou o respectivo modelo oficial. A emissão dos recibos verdes electrónicos foi facultativa entre o período entre 1 de Dezembro de 2010 e 30 de Junho de 2011, passando a ser obrigatória a partir de 1 de Julho de 2011 para todos os sujeitos passivos que se encontrem obrigados ao envio da declaração periódica IVA ou da declaração de IRS por via electrónica.

cumpridas de forma correcta, ou seja, se reflectem a real capacidade contributiva do sujeito passivo.

É pois possível controlar as divergências na recepção da Declaração Modelo 3 do IRS, controlo esse automático, nomeadamente de rendimentos e retenções na fonte, através do qual é possível à Administração tributária, de acordo com os elementos que dispõe na sua base de dados, detectar a discrepância dos elementos declarados pelos contribuintes. Este controlo é feito através do cruzamento de informação entre o que é declarado pelo sujeito passivo na sua declaração modelo 3 do IRS e a declaração de retenções modelo 10⁹³ que é apresentada pelas entidades que efectuem as respectivas retenções na fonte, aquando do pagamento ou colocação dos rendimentos colocados à disposição do sujeito passivo. O controlo das retenções na fonte assume particular importância uma vez que a receita do IRS é fundamentalmente arrecadada através do mecanismo de retenção na fonte, pelo que, sendo uma área de risco, carece de adequado acompanhamento. O controlo de contribuintes com divergências entre a declaração Modelo 10, as declarações de retenção e a declaração modelo 3 assume por isso particular importância já que se trata de uma área de risco e que por isso carece de adequado acompanhamento, no sentido de controlar os contribuintes que estão a reter e a não entregar o imposto.

Igualmente relevante em sede de imposto sobre rendimento são as manifestações de fortuna. Tendo em consideração que nos termos das alíneas d) e f) do artigo 87.º da LGT é possível a avaliação indirecta da matéria colectável desde que o contribuinte não apresente rendimentos compatíveis com o nível de vida que decorre das manifestações de fortuna ou que o acréscimo de património seja manifestamente superior aos rendimentos declarados, compete à inspecção tributária desenvolver acções tendentes à aplicação das normas anteriormente referidas. Este controlo de sujeitos passivos não declarantes com manifestações de actividade são passíveis de detecção sobretudo pelo facto de, não tendo procedido à entrega de declarações de rendimentos, apresentarem manifestações de actividade por constarem em declarações de

⁹³ A declaração Modelo 10 vem prevista no artigo 119.º, n.º 1 alínea c) do Código do IRS e artigo 120.º do Código do IRC, tendo sido aprovada pela Portaria n.º 1145/2004, de 30 de Outubro, e substituiu o anterior Anexo J da Declaração Anual. A declaração Modelo 10 deve ser entregue até ao final do mês de Fevereiro de cada ano, e contém informação relativa ao ano anterior, dos rendimentos devidos ou colocados à disposição de titulares residentes no território português e respectivas retenções. Assim, estão obrigadas à sua entrega todas as entidades, singulares ou colectivas, que efectuem pagamentos de qualquer natureza sujeitos a IRS. O conteúdo da declaração Modelo 10 entregue irá ser cruzado, entre outras, com as informações prestadas pelos trabalhadores no quadro 4 do Anexo A, das suas declarações Modelo 3.

terceiros, nomeadamente, na declaração Modelo 10, como titulares de rendimentos, na declaração Modelo 11⁹⁴, como intervenientes em escrituras de alienação de imóveis ou nos Anexos O⁹⁵ e P⁹⁶ da IES/DA, como intervenientes em operações comerciais. Este controlo de contribuintes com divergências no cruzamento dos Anexos O e P da IES/DA implica a detecção e análise das divergências entre a informação prestada pelos sujeitos passivos no Anexo O e a informação prestada pelos seus clientes nos respectivos Anexos P. Este cruzamento também permite verificar as situações em que determinados contribuintes são mencionados por clientes e fornecedores, mas não entregaram os respectivos Anexos O e P da IES/DA. Outro aspecto importante a nível do controlo do IVA passa pelos reembolsos, nomeadamente a análise dos pedidos de reembolso do IVA, que deve ser feita relativamente aos contribuintes que forem seleccionados através da matriz de risco dos reembolsos de IVA⁹⁷ procurando aferir a legitimidade dos pedidos e corrigir as deduções indevidas de imposto.

Outra possibilidade de controlo centra-se no reinvestimento total ou parcial das mais-valias imobiliárias. Este controlo efectua-se através da cruzamento de informação que é feito através da recepção das referidas declarações modelo 11⁹⁸ a que estão obrigados de enviar os notários,

⁹⁴ A declaração modelo 11, prevista no artigo 123.º do Código do IRS é enviada até ao dia 10 de cada mês, pelos Notários, Conservadores, Secretários Judiciais, e Secretários de Justiça, bem como entidades e profissionais com competência para autenticar documentos particulares, das relações dos actos praticados, no mês anterior, que sejam susceptíveis de produzir rendimentos sujeitos a IRS.

⁹⁵ O anexo O destina-se a dar cumprimento à obrigação declarativa na alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do Código do IVA, integra a informação empresarial simplificada (IES), e deve ser enviado pelas pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente e com carácter de habitabilidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas, as das profissões livres, bem como pelas que, do mesmo modo independente pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexa com o exercício das referidas actividades, onde quer que esta ocorra, ou quando, independentemente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos de incidência real do IRS ou do IRC. O anexo O é um mapa recapitulativo com identificação dos sujeitos passivos clientes, onde deve constar o montante total das operações internas realizadas com cada um deles no ano anterior, desde que superior a € 25 000.

⁹⁶ O anexo P destina-se a dar cumprimento à obrigação declarativa na alínea f) do n.º 1 do artigo 29.º do Código do IVA, também integra a informação empresarial simplificada (IES), e deve ser enviado pelas pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente e com carácter de habitabilidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas, as das profissões livres, bem como pelas que, do mesmo modo independente pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexa com o exercício das referidas actividades, onde quer que esta ocorra, ou quando, independentemente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos de incidência real do IRS ou do IRC. Além disso, deve ainda ser enviado pelos serviços, organismos e estabelecimentos do Estado, das Regiões Autónomas e das autarquias locais, incluindo os dotados de autonomia administrativa ou financeira, ainda que personalizados, as associações e federações de municípios, bem como outras pessoas colectivas de direito público, as pessoas colectivas de utilidade pública e as instituições particulares de solidariedade social. O anexo P é um mapa recapitulativo com a identificação dos sujeitos passivos fornecedores, onde consta o montante total das operações internas realizadas com cada um deles no ano anterior, desde que superior a € 25 000.

⁹⁷ Cfr. Despacho Normativo n.º 23/2009, de 17 de Junho

⁹⁸ Prevista no artigo 123.º do Código do IRS. Ainda nos termos do n.º 4 do artigo 49.º do Código do IMT, entidades estão obrigadas a devem submeter à Administração tributária em suporte electrónico, os seguintes elementos: Uma relação dos actos ou contratos sujeitos a IMT, ou dele isentos, efectuados no mês antecedente, contendo, relativamente a cada um desses actos, o número, data e importância dos documentos de cobrança ou os motivos da isenção, nomes dos contratantes, artigos matriciais e respectivas freguesias, ou menção dos prédios omissos; Cópia das procurações que confirmem poderes de alienação de bens imóveis em que por renúncia ao direito de revogação ou cláusula de natureza semelhante o representado deixe de poder revogar

conservadores, secretários judiciais, secretários técnicos de justiça e entidades e profissionais com competência para autenticar documentos particulares que titulem actos ou contratos sujeitos a registo predial que sejam susceptíveis de produzir rendimentos sujeitos a IRS, nomeadamente mais-valias, em confronto com o anexo G ou G1 da declaração modelo 3 do IRS a que os sujeitos passivos estão obrigados a enviar caso alienem imóveis.

Mas os cruzamentos com as obrigações de terceiros não se ficam por aqui. No âmbito do cruzamento da informação constante dos modelos declarativos das obrigações de terceiros, temos outros exemplos, como é o caso do cruzamento da informação constante da declaração modelo 13⁹⁹ – Valores mobiliários, *warrants* autónomos e instrumentos financeiros derivados com os anexos G e G1 da declaração modelo 3, que visa controlar os valores declarados pelas instituições financeiras e pelos sujeitos passivos de IRS, como a alienação de acções e apurar mais e menos valias fiscais. Por sua vez, ainda neste domínio, a declaração modelo 4 – Declaração de aquisição e ou alienação de valores mobiliários –, permite o controlo declarativo de alienantes e adquirentes de valores mobiliários quando as operações tenham sido realizadas sem intervenção dos notários, conservadores e oficiais de justiça, ou das instituições de crédito e sociedades financeiras, e apurar e tributar as mais valias fiscais¹⁰⁰.

O cruzamento de informação abrange todo o tipo de entidades, públicas ou privadas. Veja-se a obrigação que impende sobre terceiros, neste caso para efeitos de IMI, que obriga as entidades fornecedoras de água, energia e do serviço fixo de telefones a comunicar semestralmente (até 31 de Julho e 31 de Janeiro de cada ano), em relação ao semestre anterior, ao serviço de finanças da área da situação dos prédios os contratos celebrados com os seus clientes, bem como as suas alterações¹⁰¹. Atente-se como pode esta informação ser cruzada: a celebração de um contrato de fornecimento de água, gás ou electricidade com outra pessoa que não o proprietário do prédio pode indicar, de duas uma: pode o prédio ter sido alienado e não ter sido declarado para efeitos de mais-valias, como pode o mesmo ter sido arrendado, não tendo o

a procuração, bem como dos respectivos substabelecimentos, referentes ao mês anterior; Cópia das escrituras ou documentos particulares autenticados de divisões de coisa comum e de partilhas de que façam parte bens imóveis.

⁹⁹ A declaração modelo 13 vem prevista no artigo 124.º do Código do IRS e impõe que às instituições de crédito e sociedades financeiras a obrigação de comunicar à Administração tributária, até 30 de Junho de cada ano, relativamente a cada sujeito passivo, as operações efectuadas com a sua intervenção, relativamente a valores mobiliários e *warrants* autónomos bem como os resultados apurados nas operações efectuadas com a sua intervenção relativamente a instrumentos financeiros derivados.

¹⁰⁰ Prevista no 138.º do Código do IRS, que passou a ser entregue obrigatoriamente via Internet a partir de 1 de Junho de 2009, como dispõe a Portaria n.º 54/2009, de 21 de Janeiro

¹⁰¹ Cfr. artigo 125.º do Código do IMI.

contrato de arrendamento sido comunicado. A este propósito refira-se que em sede de imposto do selo, o artigo 60.º do Código do IS impõe às entidades previstas no artigo 2.º do mesmo Código, bem como aos locadores e sublocadores que, sendo pessoas singulares não exerçam actividades de comércio, indústria ou prestações de serviços a obrigação de comunicar os contratos de arrendamento, subarrendamento e respectivas promessas celebrados, bem como as suas alterações. Essa comunicação deve ser efectuada até ao fim do mês seguinte ao do início do arrendamento, subarrendamento, das alterações ou, em caso de promessa, da disponibilização do bem locado¹⁰². Ainda em sede de IMI, também às Câmaras Municipais compete colaborar com a Administração tributária na fiscalização do cumprimento deste imposto, devendo aquelas enviar: (i) mensalmente dados de que disponham relativos a alvarás de loteamento, projectos e licenças de construção, licenças de demolição e de obras, pedidos de vistorias, datas de conclusão de edifícios e seus melhoramentos ou da sua ocupação; (ii) bianualmente, até 31 de Março, plantas dos aglomerados urbanos à escala disponível donde conste a toponímia; (iii) oficiosamente ou a solicitação da administração fiscal, outros dados considerados pertinentes para uma eficaz fiscalização¹⁰³.

Aliás, a propósito do imposto do selo, e para além da obrigação de comunicação dos contratos de arrendamento, também neste existe uma variedade de obrigações declarativas que contribuem para o cruzamento e fiscalização do cumprimento do mesmo. Exemplo disso é a obrigação para todas as entidades que passem cheques e vales de correio, ou outros títulos de enviar até ao último dia do mês de Março de cada ano, uma relação do número de cheques e vales de correio, ou dos outros títulos passados no ano anterior¹⁰⁴. Ainda no âmbito do IS, a Administração tributária pode enviar às pessoas singulares ou colectivas e aos serviços públicos questionários quanto a dados e factos de carácter específico relevantes para o controlo deste imposto¹⁰⁵.

Outro ponto de partida para uma possível actuação da inspecção tributária prende-se com as denúncias. As denúncias são, por exemplo, muito comuns relativamente aos contratos de arrendamento, por parte dos arrendatários (e por vezes até dos próprios vizinhos) que

¹⁰² Cfr. artigo 60.º n.º 2 do Código do IS.

¹⁰³ Cfr. artigo 128.º do Código do IMI.

¹⁰⁴ Cfr. artigo 54.º do Código do IS.

¹⁰⁵ Cfr. artigo 55.º do Código do IS. De referir no entanto que a possibilidade de envio destes questionários não é específica do imposto do selo, podendo os mesmos ser enviados para controlo de qualquer imposto, tal como prevê o artigo 29.º n.º 3 alínea a) do RCPIT.

denunciam que os respectivos senhorios não comunicaram o respectivo contrato; são também comuns quanto aos titulares de rendimentos empresariais e profissionais, por parte dos clientes a quem são prestados serviços ou fornecidos bens, que muitas vezes denunciam a não emissão do respectivo recibo ou factura.

A nossa lei não dá um conceito de denúncia. A mesma pode no entanto ser definida com um acto voluntário de um particular através do qual este dá a conhecer à Administração tributária determinados factos, situações ou circunstâncias que afectam o denunciado e que, caso se constate terem fundamento, poderá dar lugar ao início de um procedimento de inspecção¹⁰⁶. Dizemos “poderá”, consoante a denúncia se venha a constatar ter fundamento, que dependerá em muito, quer dos eventuais elementos probatórios que acompanhem a denúncia ou dos elementos preparatórios prévios que venham a ser recolhidos pela Administração na sequência da denúncia, mas que não consubstanciam a abertura formal do procedimento de inspecção. Trata-se por isso de um acto geral de colaboração¹⁰⁷, que será como veremos mais à frente submetido a uma valoração discricionária da Administração que poderá considerá-la infundada, ou indagar sobre a sua procedência¹⁰⁸.

Assim, as denúncias, embora não sejam elas mesmas um cruzamento de informação, podem no entanto despoletar esse cruzamento e dessa forma, consoante os elementos apurados nesse cruzamento, desencadear o procedimento tributário de inspecção. Aliás, nos termos da alínea c) do artigo 27.º do RCPIT, as participações ou denúncias podem constituir um elemento ou critério de selecção dos sujeitos passivos a inspecionar.

Nos termos do artigo 70.º n.º 1 da LGT a denúncia de infracção tributária pode originar um procedimento, caso o denunciante se identifique e não seja manifesta a falta de fundamento da denúncia. A redacção do referido preceito fala em *denúncia por infracção tributária*, o que

¹⁰⁶ Cfr. neste sentido, DOMINGUEZ, AITOR ORENA, *Discrecionalidad, Arbitrariedad e Inicio de Actuaciones Inspectoras*, Navarra, Thomson Aranzadi, 2006, pág. 64-65.

¹⁰⁷ Há quem denomine esta actuação dos particulares de *participação funcional*, em que o contribuinte, sem integrar um órgão administrativo exerce no entanto funções públicas, na qualidade de membro de uma comunidade afectada, no interesse geral desta e do seu bom funcionamento, em defesa da legalidade. Cfr. ARIAS, EDUARDO GUERRERO; ROMEU, EDUARDO ROSICH, *La denuncia pública en materia tributaria*, impuestos, 1985. Por outro lado, há quem considere que não existe nesta situação qualquer exercício privado de funções públicas, já que através desta figura apenas se dá a conhecer à Administração determinados factos ou circunstâncias. Cfr. neste sentido PÉREZ, ANTONIO APARICIO, *La denuncia pública en materia tributaria (génesis, evolución, perspectivas de futuro)*, Valência, Editorial Tirant lo Blanch, 2002, pág. 51.

¹⁰⁸ MÉNDEZ, ANTONIO MORILLO, *Medios de defensa del contribuyente ante la Administración*, Valência, Editorial Prática de Derecho, 2001, pág. 128.

significa que os factos denunciados podem ser susceptíveis de constituir crime ou contra-ordenação.

Creemos que neste capítulo das denúncias, a Administração tributária encontra-se obrigada a desencadear o respectivo procedimento quando estejam cumpridos os respectivos pressupostos legais, ou seja, o denunciante se tenha identificado e a denúncia seja fundada, isto pese embora, no artigo 70.º da LGT se faça referência à expressão «*pode*», o que poderia sugerir estarmos perante uma mera faculdade ao dispor da Administração. Por força do princípio da legalidade previsto no artigo 55.º da LGT, ao qual a Administração se encontra vinculada, desde que – repita-se – cumpridos os seus requisitos legais a Administração não goza de margem de discricionariedade ou de oportunidade quanto à instauração de procedimento conducente ao apuramento da situação denunciada¹⁰⁹.

O que não quer dizer que relativamente a situações em que tais pressupostos não sejam cumpridos, nomeadamente nos casos de denúncia anónima, a Administração não possa desencadear o respectivo procedimento. Sucede que nestes casos já goza de uma margem discricionária e de oportunidade que não goza quando os pressupostos legais se encontram preenchidos.

Assim, pese embora este preceito faça depender, em caso de denúncia, que o denunciante se identifique, em bom rigor pode não ser bem assim. Isto porque, a mera recepção da denúncia, independentemente do denunciante se identificar pode desencadear um procedimento tributário. Para tal bastará que a mesma tenha fundamento. E para que a mesma tenha fundamento, é necessário averiguar e indagar sobre a sua veracidade, ou seja, será necessário que os serviços de inspecção procedam à recolha de informação sobre o denunciado. Tal como afirma LIMA GUERREIRO, «*O teor do número 1 não prejudica, no entanto, que a denúncia que não preencha os requisitos nele definidos, por falta de identificação do denunciante, quando não seja manifesta a sua natureza infundada, possa, complementada que seja com os elementos necessários ao dispor da administração tributária, indirectamente dar origem a um procedimento. O número 1 impõe o início do procedimento com base em denúncia de autoria identificada e quando não seja manifesto o seu carácter infundado, mas não veda que os dados integrante da denúncia*

¹⁰⁹ Neste sentido, CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA; SOUSA, JORGE LOPES DE, *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, Lisboa, Vislis, 3.ª edição, 2002, pág. 353.

identificada sejam tidos em conta, se se revelarem fundamentados, por confronto com outro ou outros elementos já em poder da administração tributária, na decisão de instauração do procedimento, caso se verifiquem os requisitos legais que lhe podem dar início e são os genericamente previstos no artigo 27.º n.º 1 do RCPIT.»¹¹⁰.

Basta por exemplo pensar numa denúncia não identificada apresentada contra um contribuinte proprietário de um prédio que tem o mesmo arrendado sem que tenha dado conhecimento de tal facto como lhe é imposto. Serve este exemplo para ilustrar que, e embora esse contribuinte possa aparentemente ter a sua situação fiscal regularizada, por ter sempre cumprido com as suas obrigações declarativas em termos de rendimentos de trabalho (dependente ou independente) e de pagamento do IMI relativamente ao prédio de que é titular, pode ter omitido esse rendimento proveniente do arrendamento, enquadrável na categoria F (rendimentos prediais). Ou seja, a confirmar-se os factos na denúncia, ainda que anónima, tal não obsta a que se despolete um procedimento tributário, quer para efeitos contra-ordenacionais, quer para efeitos de liquidação do respectivo imposto em falta.

Desde 2004, tem igualmente constituído um importante instrumento de cruzamento de informação o estabelecido entre a Administração fiscal e a Segurança Social, regulado pelo Decreto-Lei n.º 92/2004, de 20 de Abril. Este cruzamento de informação com a Segurança Social assume relevância, uma vez que a situação contributiva dos contribuintes, nomeadamente em caso de incumprimento contributivo, o mesmo constitui fundamento de impedimento de reconhecimento de benefícios fiscais (artigo 13.º do EBF), bem como fundamento de extinção dos benefícios fiscais (artigo 14.º n.º 5 alínea a) do EBF), algo que, pelo menos neste último caso, pode ser detectado no decurso de um procedimento de inspecção.

O referido diploma veio assim regular a forma, extensão e limites do cruzamento de dados¹¹¹ entre os serviços da administração fiscal e as instituições da segurança social como forma de assegurar o controlo do cumprimento das obrigações fiscais e contributivas, assegurando um maior rigor na atribuição das prestações sociais e a concessão de benefícios fiscais, além de

¹¹⁰ GUERREIRO, ANTÓNIO LIMA, *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa, Rei dos Livros, 1999, pág. 320.

¹¹¹ O cruzamento é feito através da transmissão entre as bases de dados existentes na Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros e no Instituto de Informática e Estatística da Solidariedade, resultando na criação de duas bases de dados autónomas, a base de dados interconectados com a segurança social e a base de dados interconectados com a administração fiscal, às quais só poderão aceder as entidades para tal devidamente autorizadas.

constituir um importante e eficaz instrumento na prevenção e combate à fraude e evasão fiscal e contributiva¹¹². Uma vez mais é de sublinhar a necessidade de observar neste cruzamento de informação os princípios da adequação, proporcionalidade, pertinência e complementaridade¹¹³. Aliás, o cruzamento e a utilização dos dados obtidos encontra-se sempre subordinado à identificação de uma finalidade específica e identificada, nomeadamente, para efeito de atribuição de prestações sociais, concessão e controlo de usufruição de benefícios, designadamente fiscais, acções de fiscalização, concessão de apoio judiciário, processos de regularização e cobrança de dívidas e verificação de informações relativas ao início, reinício, alteração, suspensão e cessação da actividade¹¹⁴.

O manancial de informação da Administração tributária não se fica por aqui pois existem mais entidades que não sendo obrigados tributários propriamente ditos, fornecem elementos que poderão ser alvo de tratamento e cruzamento por parte da inspecção tributária. Veja-se por exemplo, no caso do artigo 280.º n.º 3 do CPC¹¹⁵ que estabelece que o controlo do cumprimento das obrigações tributárias e a consequente comunicação das infracções detectadas às autoridades fiscais competentes é incumbência da secretaria. Essa obrigação dos tribunais vem, por exemplo, prevista no artigo 57.º do Código do IS, que obriga a que sempre que em processo judicial, se verifique o incumprimento de quaisquer obrigações previstas no Código do IS, directa ou indirectamente relacionadas com a causa, o secretário judicial deve comunicar a infracção ao serviço de finanças da área da ocorrência do facto tributário no prazo de 10 dias.

¹¹² Nos termos do artigo 3.º do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 92/2004 são objecto de cruzamento as seguintes categorias de dados relativas às pessoas singulares e colectivas:

- a) Cadastro e identificação;
- b) Tributos fiscais ou parafiscais, designadamente as contribuições e quotizações para a segurança social;
- c) Rendimentos e despesas;
- d) Património imobiliário e mobiliário;
- e) Obrigações acessórias, designadamente início, reinício, alteração, suspensão e cessação da actividade.

¹¹³ Cfr. Artigo 2.º do decreto-lei n.º 92/2004.

¹¹⁴ Cfr. Artigo 7.º n.º 3 do decreto-lei n.º 92/2004.

¹¹⁵ Estabelece o n.º 3 do artigo 280.º do CPC que “*Quando se trate de acções fundadas em actos provenientes do exercício de actividades sujeitas a tributação e o interessado não haja demonstrado o cumprimento de qualquer dever fiscal que lhe incumba, a secretaria deve comunicar a pendência da causa e o seu objecto à administração fiscal, sem que o andamento regular do processo seja suspenso*”.

5.3. A COOPERAÇÃO ADMINISTRATIVA INTERNACIONAL

O cruzamento de informação não se limita no entanto ao plano interno. No âmbito do controlo por parte da actuação inspectiva da Administração tributária tem-se assistido, sobretudo nos últimos anos, a um reforço da cooperação internacional em matéria tributária. Deve-se sublinhar que uma das actuações da Administração tributária, no âmbito do procedimento de inspecção tributária, compreende precisamente a cooperação internacional, nos termos das convenções internacionais ou regulamentos comunitários, no domínio da prevenção e repressão da fraude e evasão fiscal¹¹⁶

Esta cooperação a nível internacional tem sobretudo resultado do labor e empenho da OCDE¹¹⁷ na organização e planeamento de actividades sobre a adequação do exercício do poder de tributar perante o surgimento de novas realidades e problemas fruto do desenvolvimento de actividades internacionais em matéria de tributação. Esta intensificação da actividade da OCDE teve sobretudo reflexos na Convenção Modelo da OCDE, que passou de um modelo fixo e quase imutável para um modelo actualizável e dinâmico, que levou a que, desde 1992, a Convenção Modelo e essencialmente os seus comentários tenham vindo a sofrer actualizações e alterações, nomeadamente ao artigo 26.º da Convenção Modelo e à posterior introdução do artigo 27.º.

Em concreto, e para o que este estudo releva, a actividade da OCDE¹¹⁸ em sede de cooperação administrativa tem sido desenvolvida no sentido de reagir contra os denominados “paraísos fiscais”¹¹⁹ ou regimes fiscais privilegiados, nomeadamente para fazer face à necessidade de combater o fenómeno da evasão fiscal internacional e do branqueamento de capitais, que

¹¹⁶ Cfr. artigo 2.º n.º 2 alínea j) do RCPIT.

¹¹⁷ Esta preocupação é bem patente no recente relatório da OCDE *Tackling aggressive tax planning through improve transparency and disclosure*. Neste, pode ler-se: «*Aggressive tax is a major risk to the revenue base of many countries. As shown by some recent cases and settlements, numbers are vast. Countries have developed a number of strategies to deal with aggressive tax planning. The underpinning of any such strategy is to ensure the availability of timely, targeted and comprehensive information, which traditional audits alone can no longer deliver. The availability of such information is important to allow governments to identify risk areas in a timely manner and be able to quickly decide whether and how to respond, thus providing increased certainty to taxpayers. To be effective, tax administrations are moving closer to working in real time. Several countries have therefore introduced complementary disclosure initiatives aimed at improving their capability to identify and quickly respond to aggressive tax planning.*».

¹¹⁸ Sobre esta temática veja-se o relatório elaborado pela OCDE em 1998 «*Harmful tax competition – An emerging global issue*» disponível em <http://www.oecd.org/dataoecd/33/0/1904176.pdf>

¹¹⁹ Por paraíso fiscal entende-se «*um país ou um território que atribua a pessoas físicas ou colectivas vantagens fiscais susceptíveis de evitar a tributação no seu país de origem ou de beneficiar de um regime fiscal mais favorável que o desse país.*» – BEAUCHAMP, ANDRÉ, *Guide Mondiale des Paradis Fiscaux*, apud MORAIS, RUI DUARTE, *Paraísos Fiscais e Regimes Fiscais Privilegiados*, in Revista da Ordem dos Advogados, Ano 66, Lisboa, Ordem dos Advogados, 2006, pág. 1188.

constituem factores geradores de concorrência desleal¹²⁰ e, consequentemente, de assimetrias entre os operadores que recorrem a tais regimes e os que não recorrem¹²¹.

Para tal houve necessidade de reforçar os mecanismos de cooperação administrativa internacional em matéria tributária cuja finalidade principal passa por assegurar a eficácia da troca de informação entre as administrações tributárias.

Assim, muito desse reforço tem passado pelo alargamento da celebração de Acordos sobre Troca de Informações em Matéria Fiscal, bem como a possibilidade de troca de informações com base nas Convenções destinadas a Evitar a Dupla Tributação, e bem assim, os Protocolos de assistência mútua administrativa em matéria de impostos sobre o rendimento. Tratam-se de instrumentos essenciais ao combate à evasão e fraude fiscais no plano internacional. Baseando-se no Modelo de ATI da OCDE de Abril de 2002, os ATI constituem um instrumento legal que confere às autoridades fiscais a possibilidade de solicitar às autoridades competentes destes territórios os elementos relevantes no combate à fraude e evasão fiscal, incluindo informações sobre a movimentação de fundos bem como sobre a titularidade de sociedades, fundações, *trusts*, fundos de investimento, ou outro tipo de veículos criados nestes territórios. Estes acordos permitem em concreto à Administração fiscal portuguesa a obtenção de informação fiscal relevante e aplicação das leis tributárias nacionais em sede de impostos sobre o rendimento (IRS, IRC e derrama) imposto sobre as transmissões gratuitas, nomeadamente imposto do selo, bem como para a determinação, liquidação e cobrança dos referidos impostos, para a cobrança e execução dos créditos fiscais, ou para a investigação ou prossecução de acções penais fiscais.

¹²⁰ A questão da *harmful tax competition* não é no entanto pacífica, como assinalam GARY CLYDE HUFBAUER e JISUN KIM: « *The debate surrounding international tax competition divides observers into two camps. One camp contends that tax competition makes a healthy contribution to world economic growth by reducing taxation of two highly mobile factors, physical and intellectual capital, thereby enlarging the global capital stock. Seen from a purely national vantage point, competitive tax policies can attract foreign investment, and enhance the export performance of domestic firms. This camp argues that efforts to restrain tax competition don't make sense. Followers of the opposing camp – including advocates of “harmful tax projects” conducted under OECD auspices as well as German tax authorities – contend that tax competition misallocates resources to low tax jurisdictions, unfairly shifts the fiscal burden to labor, and hobbles industries in countries that maintain “normal” corporate tax practices.* » HUFBAUER, GARY CLYDE; KIM, JISUN, *International tax competition: three big issues*, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, n.º 2, Ano I, Junho de 2008, Coimbra, Almedina, 2008, pág. 21.

¹²¹ Neste sentido, LEITÃO, LUÍS MANUEL TELES DE MENEZES, *O controlo e combate às práticas tributárias nocivas*, in Estudos de Direito Fiscal, Volume II, Coimbra, Almedina, 2007, pág. 87-88. Salienta no entanto o Autor que um diferente nível de tributação entre Estados não constitui por si só uma concorrência fiscal prejudicial. Esta concorrência fiscal prejudicial apenas ocorre quando um Estado pretenda agressivamente atrair fluxos de capital e rendimentos, estimulando a evasão e fraude fiscal noutros Estados. Esta atracção de rendimentos não surge assim como um efeito indirecto das medidas fiscais adoptadas, constituindo sim um objectivo principal em atrair fluxos financeiros que não possuem qualquer elemento de conexão com o Estado que promove essas medidas. Cfr igualmente, PALMA, CLOTILDE CELORICO, *O controlo da concorrência fiscal prejudicial na União Europeia – Ponto da situação dos trabalhos do Grupo do Código de Conduta*, in Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, pág. 128.

As informações a prestar abrangem informações detidas por bancos, por outras instituições financeiras ou por qualquer outra pessoa que actue na qualidade de mandatário ou de fiduciário bem como as informações relativas à propriedade de sociedades, sociedades de pessoas, trusts, fundações e outras pessoas. Nos casos de *trusts* as informações abrangem os elementos relativos aos constituintes, aos fiduciários e aos beneficiários e, no caso de uma fundação, as informações abrange os elementos relativos aos fundadores, aos membros do conselho da fundação e aos beneficiários.

Estes acordos prevêm ainda a possibilidade de as autoridades fiscais portuguesas poderem, desde que devidamente autorizadas pelo outro Estado/jurisdição, deslocar-se ao território de forma a poderem entrevistar indivíduos e examinarem registos. Contudo, e apesar desta possibilidade, a mesma afigura-se de difícil concretização na medida em que a mesma depende de prévio consentimento por escrito das pessoas interessadas. Ainda assim, estes acordos possibilitam ainda que as autoridades fiscais portuguesas, caso o solicitem, e obtenham autorização nesse sentido, possam assistir a uma investigação fiscal no território desse Estado/jurisdição.

É assim possível através destes instrumentos aprofundar a cooperação entre as autoridades fiscais em variados domínios, para além de abrir a possibilidade, tanto do fornecimento de dados e documentos sem as restrições impostas pelas regras do sigilo bancário, como da revelação dos beneficiários efectivos dos fundos movimentados através de sociedades ou outros tipos de veículos criados em determinados territórios. Tal esforço resulta ainda da necessidade de aumentar a troca de informações entre a Administração Fiscal portuguesa e as administrações das jurisdições que integram a lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis, aprovada pela Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro¹²².

Em termos declarativos, neste domínio assume relevância a informação constante na declaração Modelo 38 - o modelo declarativo através do qual as instituições financeiras estão obrigadas a

¹²² Portugal tem até à presente data celebrados acórdãos de troca de informação fiscal com Andorra, Antígua e Barbuda, Bermudas, Dominica, Gibraltar, Guernsey, Ilha de Man, Ilas Caimão, Ilhas Virgens Britânicas, Jersey, Libéria, Saint Kitts and Nevis, Santa Lúcia e Turcos e Caicos.

comunicar à Administração Fiscal, as transferências que tenham como destino os territórios de tributação privilegiada que constam da Portaria n.º 1066/2009. Esta recolha permite, por exemplo, detectar sujeitos passivos (pessoas singulares ou colectivas) que efectuem transferências para estes territórios sem evidenciarem rendimentos declarados que o justifique. Também a declaração modelo 39¹²³, permite o controlo do pagamento de rendimentos e retenções sujeitos a taxas liberatórias¹²⁴. De sublinhar ainda que o alargamento da rede nacional de ATI adquire especial importância com a entrada em vigor do Regime Excepcional de Regularização Tributária (RERT II), que esteve em aplicação até 16 de Dezembro de 2010, para o qual foi publicada a Portaria n.º 260/2010, de 10 de Maio, que aprovou o modelo declarativo e definiu as características dos documentos a apresentar por empresas e particulares que desejem até essa data regularizar a sua situação tributária.

Também ao nível das CDT, através das quais se define a competência tributária sobre os diferentes tipos de rendimentos, se pretende a obtenção de efeito equivalente mediante a inserção do artigo 26.º do Modelo da OCDE (Troca de Informações), permitindo assim uma efectiva troca de informações entre as autoridades consideradas competentes dos Estados contraentes, relevantes para a aplicação da respectiva convenção.

Além disso, cabe ainda salientar o impulso que ao nível da assistência administrativa entre a administração fiscal portuguesa e as respectivas congéneres tem vindo a ser promovido, no sentido tornar plenamente efectivas as disposições das CDT, tendo como base o artigo 26.º da respectiva Convenção. Neste âmbito, e tendo como único objectivo eliminar qualquer tipo de constrangimento a tal comunicação, têm vindo assim a ser promovidas negociações em matéria de assistência mútua administrativa em sede de impostos sobre o rendimento, com vista a reforçar os mecanismos necessários à troca de informações entre as respectivas autoridades fiscais tendo por objecto a obtenção dos elementos relevantes no combate à fraude e evasão fiscal¹²⁵. Estes protocolos de troca de informação têm natureza automática, não sendo necessário qualquer pedido especial, já que os signatários destes protocolos no fim de cada ano civil

¹²³ Esta declaração foi aprovada pela Portaria n.º 454-A/2010 de 29 de Junho, de forma a promover a melhoria do sistema de informação tributário de modo a atingir o desiderato da intensificação da capacidade de fiscalização e cobrança e a fim de ser dado cumprimento à obrigação declarativa prevista na alínea b) do n.º 12 do artigo 119.º do Código do IRS, com a redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 72-A/2010, de 18 de Junho..

¹²⁴ Cfr. artigo 71.º do Código do IRS

¹²⁵ Foi neste âmbito que em Novembro de 2003 se celebrou com Espanha um acordo desta natureza, bem como recentemente com Cabo Verde, no passado dia 9 de Junho de 2010, na decorrência da I Cimeira Luso – Caboverdeana, assente na CDT celebrada com Cabo Verde, em vigor desde 15 de Dezembro de 2000, com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2001.

trocarão automaticamente informação respeitante aos rendimentos obtidos por pessoas singulares e colectivas, relativamente aos impostos e rendimentos abrangidos pela Convenção. Também ao abrigo deste protocolo é possível aos funcionários das autoridades fiscais portuguesas deslocarem-se ao território do outro Estado e aí proporem que se procedam a operações de controlo e fiscalização, nomeadamente: casos em que haja indícios de irregularidades significativas a nível internacional ou de fraude fiscal em um ou em ambos os Estados; casos cuja complexidade justifique a presença de funcionários de ambos os Estados; casos em que o prazo de caducidade corra o risco de ser ultrapassado; investigações normais no âmbito de acções bilaterais ou multilaterais.

Este cruzamento a nível transfronteiriço visa o controlo de operações de e com não residentes visto que a internacionalização das empresas, a utilização de paraísos fiscais e a livre circulação de pessoas e de capitais no âmbito da União Europeia fazem com que as operações conexas com mais do que um Estado com poderes de tributação tenham cada vez maior importância, constituindo potencialmente áreas de risco em matéria de fraude e evasão fiscal.

Neste capítulo referente à cooperação internacional assumem logicamente relevo os instrumentos adoptados ao nível da União Europeia, da qual Portugal faz parte integrante. Cabe pois por isso destacar alguns instrumentos relevantes que contribuem para o manancial informativo da inspecção tributária. Entre estes instrumentos há a destacar a Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos¹²⁶. Esta directiva veio estabelecer a possibilidade de a autoridade competente de um Estado-membro poder solicitar à autoridade competente de um outro Estado-membro a comunicação de informações referidas que lhes permitam o estabelecimento correcto dos impostos sobre o

¹²⁶ Esta directiva foi naturalmente alvo de muitas alterações desde a sua entrada em vigor, nomeadamente, pela Directiva 79/1070/CEE que introduziu algumas alterações em termos de redacção da Directiva 77/799/CEE; a Directiva 92/12/CEE que alterou a Directiva 77/799/CEE tendo em vista alargar o âmbito desta última directiva aos impostos especiais de consumo; a Directiva 2003/93/CE alargou o âmbito de aplicação da assistência mútua prevista pela Directiva 77/799/CEE ao domínio dos impostos sobre os prémios de seguro referidos na Directiva 76/308/CEE, por forma a melhor proteger os interesses financeiros dos Estados-Membros e a neutralidade do mercado interno; A Directiva 2004/56/CE pretendeu acelerar o fluxo de informações entre as autoridades fiscais dos Estados-Membros. Relativa à fiscalidade directa (imposto sobre o rendimento, imposto sobre as sociedades e imposto sobre as mais-valias), e em conjugação com a fiscalidade sobre os prémios de seguro, permite aos Estados-Membros coordenarem os seus inquéritos em matéria de fraude fiscal transfronteiriça, e assumirem procedimentos por conta dos outros. Actualiza assim a Directiva 77/799/CEE sobre a assistência mútua e colmata os pontos mais fracos desse texto. A Directiva 2004/106/CE alterou o título original e o conteúdo da Directiva 77/799/CEE. Atendendo a que as disposições relativas à cooperação administrativa no domínio dos impostos especiais de consumo foram reunidas no Regulamento (CE) n.º 2073/2004 do Conselho, a Directiva 77/799/CEE abrange somente a assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos e dos impostos sobre os prémios de seguro.

rendimento e o património. De destacar que essa troca de informações é sempre espontânea, ou seja, sem necessidade de pedido prévio, em determinadas circunstâncias, nomeadamente e entre outras: situações de evasão fiscal consubstanciadas em negócios entre contribuintes de Estados-Membros diferentes, em que intervenham um estabelecimento estável desses contribuintes ou um ou mais terceiros, que se encontrem num ou mais países diferentes, de molde a dar origem a uma redução de imposto num ou noutro Estado-membro ou em ambos, ou em situações em que existem razões para presumir que existe uma diminuição de imposto resultante de transferências fictícias de lucros dentro de grupos de empresas.

Esta Directiva 77/799/CEE foi no entanto muito recentemente revogada pela Directiva 2011/16/UE do Conselho de 15 de Fevereiro de 2011¹²⁷. Chegou-se à conclusão que a Directiva 77/799/CEE, atendendo a que foi concebida num contexto diferente das actuais exigências do mercado interno, já não conseguia satisfazer os novos requisitos em matéria de cooperação administrativa, tendo dessa forma as medidas nela constantes deixado de ser adequadas¹²⁸. Esta nova directiva veio clarificar as regras de cooperação administrativa entre Estados-membros, passando a abranger todas as pessoas singulares e colectivas na União, tendo em conta o leque cada vez mais vasto de estruturas jurídicas, que inclui não só as estruturas tradicionais como os *trusts*, as fundações e os fundos de investimento, mas também novos instrumentos que possam vir a ser instituídos pelos contribuintes nos Estados-Membros.

Reconheceu-se nesta directiva que a obrigatoriedade da troca automática de informações sem condições prévias constitui o meio mais eficaz de reforçar o correcto estabelecimento dos impostos em situações transfronteiriças e de combater a fraude, devendo por isso o ponto de partida passar pela troca automática das informações disponíveis sobre cinco categorias de rendimentos, a saber: rendimentos do trabalho, honorários de administradores, produtos de seguro de vida não abrangidos por outros instrumentos jurídicos da UE em matéria de troca de informações e outras medidas análogas, pensões e propriedade e rendimento de bens imóveis¹²⁹.

¹²⁷ Esta Directiva entrou em vigor no dia 13 de Março de 2011, mas ainda não foi alvo de transposição para a ordem jurídica interna.

¹²⁸ As insuficiências detectadas desta directiva foram examinadas pelo grupo de trabalho *ad hoc* do Conselho «Fraude Fiscal», no seu relatório de 22 de Maio de 2000, e, mais recentemente, no contexto da Comunicação da Comissão para prevenir e combater as práticas abusivas nos domínios financeiro e das sociedades, de 27 de Setembro de 2004, e da Comunicação da Comissão sobre a necessidade de desenvolver uma estratégia coordenada tendo em vista melhorar a luta contra a fraude fiscal, de 31 de Maio de 2006.

¹²⁹ Embora esta troca automática de informação apenas seja obrigatória para os períodos de tributação a partir de 1 de Janeiro de 2014, nos termos do n.º 1 do artigo 8.º da Directiva 2011/16/UE.

Além disso, com esta nova directiva reforça-se e incentiva-se a troca espontânea de informações entre Estados-Membros, sendo fixados prazos para a prestação de informações ao abrigo da presente directiva de forma a garantir uma troca de informações atempada e por conseguinte eficaz.

O controlo acima evidenciado verifica-se em sede de tributação directa. Contudo, o controlo não se verifica apenas ao nível dos impostos sobre o rendimento, assumindo igualmente relevância o controlo do IVA a nível da União Europeia. Neste domínio assume naturalmente relevo a troca de informações com outras Administrações Fiscais, pois a inexistência de fronteiras fiscais entre os diferentes Estados da União Europeia e a não liquidação de IVA nas transacções intracomunitárias entre os seus sujeitos passivos, constituem factores que potenciam a fraude. Assim, uma cooperação administrativa eficaz entre os diferentes Estados contribui sobremaneira para o combate à escala europeia a este tipo de fraude. A partir do momento em que as transacções intracomunitárias deixaram de estar sujeitas a quaisquer formalidades administrativas de controlo pelas autoridades aduaneiras ganhou ainda maior relevância a necessidade de existir um sistema de cooperação administrativa entre as autoridades competentes dos diferentes Estados-Membros, para, por um lado, reforçar o controlo das aquisições intracomunitárias e, por outro, minimizar os riscos de evasão e fraude fiscal, procurando evitar a existência de distorções de concorrência.

Neste domínio assume especial relevo o Regulamento (CE) n.º 1798/2003¹³⁰, aprovado no âmbito das medidas de harmonização fiscal previstas para a plena realização do mercado interno. Este regulamento foi aprovado de forma a facilitar os contactos entre administrações fiscais locais e/ou nacionais para melhorar a luta contra a fraude. Em concreto, este regulamento estabelece as condições de cooperação entre as autoridades administrativas nacionais responsáveis pela aplicação da legislação relativa ao IVA sobre: o fornecimento de bens e a prestação de serviços; as aquisições intracomunitárias de mercadorias; e as importações de mercadorias. Além disso, organiza igualmente uma cooperação entre essas autoridades nacionais e a Comissão. De forma mais precisa, o regulamento define as regras e os

¹³⁰ Este regulamento revogou o Regulamento (CEE) n.º 218/92 do Conselho, de 27 de Janeiro que veio consagrar o estabelecimento de uma rede informática ligando computadores de todos os Estados-Membros, com vista à troca informações relativas às aquisições e vendas intracomunitárias das empresas, bem como a verificar os números de registo dos sujeitos passivos de IVA.

procedimentos que permitem às autoridades competentes dos países da UE cooperarem e trocarem todas as informações que as possam ajudar a realizar uma correcta avaliação do IVA¹³¹.

De acordo com este regulamento, cada Estado da UE designa um único serviço central como ponto de contacto para a cooperação administrativa. As Autoridades competentes dos países da UE podem designar serviços de ligação e/ou funcionários competentes para intercâmbios directos de informações. Cabe aos serviços centrais de ligação manter listas actualizadas desses serviços ou desses funcionários, e torná-las acessíveis aos outros países da UE interessados.

Os serviços de ligação e os funcionários competentes devem manter informado o seu serviço central de ligação sempre que enviem ou recebam um pedido ou uma resposta a um pedido de assistência. Devem também informar o seu serviço central de ligação e a sua autoridade competente sobre os pedidos de assistência recebidos que exijam uma acção fora da sua área territorial ou operacional. A obrigação de assistência entre os países da UE não abrange a comunicação de informações ou de documentos obtidos pelas autoridades, sempre que actuem com a autorização ou a pedido de uma autoridade judiciária, a menos que isso esteja previsto no direito nacional.

Em 12 de Fevereiro de 2008, a Comissão Europeia aprovou o regulamento n.º 143/2008, consequência da Directiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de Fevereiro de 2008, com aplicação a partir de 1 de Janeiro de 2010, que veio alterar o Regulamento n.º 1798/2003, no que respeita à introdução de modalidades de cooperação administrativa e ao intercâmbio de informações no que se refere às regras relativas ao lugar das prestações de serviços, aos regimes especiais e ao procedimento de reembolso de IVA.

¹³¹ A Comissão Europeia em 29 de Outubro de 2004, aprovou o regulamento n.º 1925/2004, que veio estabelecer normas de execução de certas disposições do Regulamento n.º 1798/2003 do Conselho, relativo à cooperação administrativa no domínio do IVA. Este Regulamento consagra a necessidade de definir as categorias exactas das informações a comunicar sem pedido prévio, bem como a frequência desse intercâmbio de informações e respectivas modalidades praticadas. De acordo com o artigo 3.º deste Regulamento, “são abrangidas pelo intercâmbio automático ou automático estruturado, em conformidade com o artigo 17.º do Regulamento (CE) n.º 1798/2003. as seguintes categorias de informações:

- 1) Informações relativas a sujeitos passivos não estabelecidos;
- 2) Informações relativas a meios de transporte novos;
- 3) Informações relativas à venda à distância não sujeita ao IVA no Estado-Membro de origem;
- 4) Informações relativas às operações intracomunitárias presumivelmente irregulares;
- 5) Informações relativas a (potenciais) “operadores fictícios”.

No domínio interno do IVA, convém relembrar a importância do cruzamento da informação entre os dados dos anexos O (clientes) e P (fornecedores). Este controlo de contribuintes com divergências no cruzamento dos Anexos O e P da IES/DA implica a detecção e análise das divergências entre a informação prestada pelos sujeitos passivos no Anexo O e a informação prestada pelos seus clientes nos respectivos Anexos P, tendo em vista, nomeadamente, identificar a empresas utilizadoras de facturação falsa. Este cruzamento também permite verificar as situações em que determinados contribuintes são mencionados por clientes e fornecedores, mas não entregaram os respectivos Anexos O e P da IES/DA. Outro aspecto importante a nível do controlo do IVA passa pelos reembolsos, nomeadamente a análise dos pedidos de reembolso do IVA, que deve ser feita relativamente aos contribuintes que forem seleccionados através da matriz de risco dos reembolsos de IVA¹³² procurando-se aferir da legitimidade dos pedidos e corrigir as deduções indevidas de imposto.

5.4. A IMPORTÂNCIA DOS MEIOS INFORMÁTICOS NO APOIO À INSPECÇÃO

A actividade de controlo da Administração tributária (investigação das irregularidades fiscais e combate à fraude e evasão fiscais) visa a manutenção e intensificação dos controlos massivos e automáticos, a cargo, fundamentalmente da inspecção tributária nas situações de fraude e evasão fiscal de maior complexidade, com particular destaque para o combate à “economia paralela”. Todo o cruzamento de informação atrás descrito, só é possível devido ao desenvolvimento dos meios informáticos ao dispor da Administração e, neste caso, ao dispor da inspecção tributária.

No que respeita à inspecção tributária, o desenvolvimento de todos os meios informáticos ao serviço da inspecção tem visado, neste âmbito, fundamentalmente: (i) a melhoria da eficácia na selecção de alvos – quer ao nível da selecção individual de empresas/contribuintes, quer ao nível da identificação de sectores de risco – utilizando para o efeito ferramentas de análise de risco; (ii) a melhoria das metodologias utilizadas, quer no que se refere à realização das acções, quer no que respeita aos procedimentos de revisão dos relatórios de inspecção; e (iii) o aumento e optimização do recurso à tecnologia;

¹³² Cfr. Despacho Normativo n.º 23/2009, de 17 de Junho

Na actuação da inspecção tributária, os meios informáticos cada vez mais desenvolvidos têm-se revelado como suportes imprescindíveis nas suas actuações, pelo menos numa fase anterior à inspecção tributária propriamente dita, nomeadamente na recolha de elementos que posteriormente irão servir de suporte ao procedimento de inspecção. Neste domínio tem desempenhado um importante papel a DGITA, sobretudo devido ao desenvolvimento de aplicações informáticas que têm servido para otimizar a actuação inspectiva, desenvolvendo métodos e mecanismos de combate à fraude disponibilizados à Administração Tributária.

Aliás, esta relevância tem assumido contornos de maior relevância na medida em que tem sido a própria Administração tributária a impor aos contribuintes a utilização de determinados ficheiros e programas informáticos cujo objectivo é precisamente facilitar a actuação daquela em termos de controlo posterior. Esta imposição tem-se verificado sobretudo no que diz respeito ao *software* utilizado pelas empresas relativamente à contabilidade e facturação. Estas obrigações resultam expressamente dos números 7 e 8 do artigo 123.º do Código do IRC. No caso do do n.º 7, estabelece o preceito que as entidades obrigadas a dispor de contabilidade organizada e que a organizem com recurso a meios informáticos, devem dispor de capacidade de exportação de ficheiros formatados previamente definidos, atendendo a que na facturação, as empresas recorrem cada vez a sistemas de processamento electrónico de dados para registo dos factos patrimoniais. Atendendo a que estes registos são objecto de verificação pela inspecção no âmbito das suas competências de controlo da situação tributária dos contribuintes, considerou-se útil a criação de um ficheiro normalizado, uniforme a ser utilizado por todos os sujeitos passivos com contabilidade organizada nos seus sistemas electrónicos de facturação¹³³.

Desta forma, os sujeitos passivos de IRC que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e que organizem a sua contabilidade com recurso a meios informáticos são obrigados a produzir este ficheiro, sempre que solicitado pelos serviços de inspecção, no âmbito das suas competências, desde o dia 1 de Janeiro de 2008 e,

¹³³ Este ficheiro modelo de auditoria tributária foi criado e aprovado pela Portaria n.º 321-A/2007, de 26 de Março, posteriormente alterado pela Portaria n.º 1192/2009, de 8 de Outubro. Este ficheiro, preconizado e pensado ao nível da OCDE visa possibilitar – pode ler-se no preâmbulo da Portaria - *uma exportação fácil, e em qualquer altura, de um conjunto predefinido de registos contabilísticos, num formato legível e comum, independente do programa utilizado, sem afectar a estrutura interna da base de dados do programa ou a sua funcionalidade. A adopção deste modelo proporciona às empresas uma ferramenta que permite satisfazer os requisitos de obtenção de informação dos serviços de inspecção e facilita o seu tratamento, evitando a necessidade de especialização dos auditores nos diversos sistemas, simplificando procedimentos e impulsionando a utilização de novas tecnologias.*

relativamente aos sistemas de contabilidade, aos registos correspondentes aos exercícios de 2008 e seguintes.

Quanto ao n.º 8 do artigo 123.º do Código do IRC, o mesmo contempla a obrigatoriedade¹³⁴ de os programas e equipamentos informáticos de facturação terem de ser previamente certificados pela Direcção-Geral dos Impostos. A Administração Fiscal estabeleceu, através da Portaria n.º 363/2010, de 23 de Junho, um conjunto de requisitos que visam incorporar mecanismos de controlo e auditoria integrados nos *software* utilizados pelos contribuintes, com vista a facilitar o cruzamento de dados e impedir as fraudes fiscais. Assim, os programas informáticos, utilizados por sujeitos passivos de IRS ou de IRC, para emissão de facturas ou documentos equivalentes e talões de venda, nos termos dos artigos 36.º e 40.º do Código do IVA, devem ser objecto de prévia certificação pela DGI¹³⁵.

Contudo, esta importância de meios informáticos revela-se igualmente quanto aos próprios instrumentos utilizados pela inspecção tributária, para desempenho das suas funções de controlo. Assim, este controlo do cumprimento das obrigações foi potenciado pelo aumento da detecção (nomeadamente, por recurso ao cruzamento de dados), automatização do circuito de alertas e de penalização dos infractores. Em paralelo, têm vindo a ser desenvolvidas e melhoradas as ferramentas analíticas para suporte da acção inspectiva permitindo o aprimorar de métodos e mecanismos de combate à fraude, ao dispor da Administração Tributária.

É neste contexto que se enquadram os instrumentos analíticos para o suporte da actividade inspectiva a seguir elencados, os quais têm contribuído para uma significativa melhoria da eficácia da actuação da inspecção tributária, sobretudo no combate à fraude e evasão fiscais.

¹³⁴ O incumprimento desta obrigação, ou seja, a utilização de programas ou equipamentos informáticos de facturação que não tenham sido certificados é punível como contra-ordenação tributária, com coima entre € 250 e € 12.500. nos termos do n.º 2 do artigo 128.º do RGIT. Além disso, são também punidos com contra-ordenação quem criar, ceder ou transaccionar programas informáticos concebidos com vista a impedir ou alterar o apuramento da situação tributária do contribuinte, caso essa conduta não seja punida como crime, nos termos do mesmo artigo 128.º do RGIT, no seu n.º 1.

¹³⁵ Nos termos do artigo 10.º da Portaria n.º 363/2010, a utilização de programas certificados tornou-se obrigatória: a partir de 1 de Janeiro de 2011, para os sujeitos passivos que, no ano anterior, tenham tido um volume de negócios superior a € 250 000. A partir de 1 de Janeiro de 2012, é obrigatória para os sujeitos passivos que, no ano anterior, tenham tido um volume de negócios superior a € 150 000.

Um desses instrumentos é o *Data Mart*¹³⁶ da Inspeção Tributária, colocado à disposição da inspeção tributária desde 2008. Trata-se de um repositório de dados orientado que permite obter informação sobre estatísticas de tempos das acções de inspecção, informação sobre estatísticas de propostas de acções de inspecção e novas visões sobre estatísticas de correcção das acções de inspecção. Outro instrumento prende-se com a matriz de Risco de Novos Operadores de IVA¹³⁷, que se baseia em indícios de suspeitas de contribuintes com intenções de fraude, onde se encontram identificados contribuintes, caracterizados através de indicadores de risco. Esta matriz de risco de novos operadores de IVA efectua a classificação de risco dos novos operadores de IVA, e permite fornecer “outputs” aos técnicos da DGCI para a tomada de decisão sobre as solicitações de abertura ou reabertura de actividade, podendo determinar a opção de não aceitação. Ainda dentro do IVA, existe o modelo de identificação de *Conduit Companies*¹³⁸, baseado em tecnologias preditivas, que permite a identificação de operadores que apresentam o perfil típico de *conduit company*.

O desenvolvimento dos meios informáticos tem-se baseado num esforço de investigação que permita reduzir a distância entre a capacidade de detecção e intervenção da inspecção, e das técnicas mais elaboradas de fraude e evasão. Assim, e tendo em conta que os tipos de fraude mais elaborados envolvem organizações complexas de várias entidades, a capacidade para analisar e explorar visualmente as relações entre entidades constitui uma importante ferramenta de investigação. Neste domínio assumem particular importância os Modelos visuais de auxílio à investigação¹³⁹, que possibilitam que os investigadores tenham acesso a uma ferramenta que lhes permite explorar visualmente a informação associada a um contribuinte, nomeadamente informação de IVA/VIES/IRC/IRS/Anexos O e P, e a forma como o sujeito passivo se relaciona com outros. Este instrumento permite o acesso a vários conjuntos complementares de informação, acerca dos sujeitos passivos em causa, o que possibilita identificar indícios que justifiquem a abertura de acções de investigação no terreno.

Um dos aspectos mais importantes na inspeção tributária prende-se com a selecção dos sujeitos passivos a inspeccionar, constituindo a identificação dos sujeitos passivos que devem ser sujeitos a inspecção uma etapa fulcral na actividade da Inspeção Tributária. Como é óbvio,

¹³⁶ Cfr. Relatório de combate à fraude e evasão fiscais em 2009, pág. 53.

¹³⁷ Cfr. Relatório de combate à fraude e evasão fiscais em 2009, pág. 54.

¹³⁸ Cfr. Relatório de combate à fraude e evasão fiscais em 2009, pág. 54.

¹³⁹ Cfr. Relatório de combate à fraude e evasão fiscais em 2009, pág. 54.

é impossível inspecionar todos os sujeitos passivos, pelo que se torna fundamental que a inspecção seja direccionada para os sujeitos passivos que apresentam uma maior probabilidade de desvio da correcção à matéria colectável e ao imposto devido ao Estado. A solução que tem sido adoptada pela inspecção quanto à selecção de contribuintes para inspecção tem sido com base em critérios de risco para permitir a identificação dos contribuintes que devem ser propostos para inspecção. A identificação é feita com base num conjunto de critérios de risco definidos, cujos domínios de valores são variáveis, e têm por base a experiência de identificação e tipificação de situações anómalas. Trata-se do sistema de selecção de contribuintes para Inspecção com base em critérios de risco¹⁴⁰. A abordagem baseada no cálculo de risco constitui uma importante ferramenta no combate aos fenómenos de fraude e evasão fiscal, pois permite direccionar a atenção e os recursos inspectivos para as situações de maior potencial de suspeição, contribuindo para aumentar a eficácia da acção inspectiva. Por outro lado, a tipificação dos fenómenos de fraude que este tipo de técnica possibilita, em muitos casos, a adopção de medidas preventivas que contribuam para dissuadir, impedir, ou dificultar a prática de ilícitos fiscais. Dado que existem algumas especificidades regionais, o sistema confere aos responsáveis de cada Direcção de Finanças, a possibilidade de parametrização diferenciada dos critérios, em função da sua realidade e capacidade inspectiva local.

Além disso, para a selecção de sujeitos passivos para a inspecção tem também sido utilizada uma metodologia com base em algoritmos preditivos (*Data Mining*)¹⁴¹, em que se recorre a técnicas matemáticas e estatísticas para detectar padrões complexos, possibilitando a descoberta e o aperfeiçoamento de critérios de selecção de contribuintes para inspecção.

Por outro lado assumem igualmente relevância o sistema para a detecção do incumprimento de obrigações fiscais e o sistema para o acompanhamento do cumprimento de obrigações fiscais. No primeiro, o sistema de detecção do incumprimento de obrigações fiscais recorre a cruzamentos de informação e a critérios de risco para detectar situações de incumprimento e de divergências decorrentes das obrigações fiscais dos contribuintes. A detecção de situações de incumprimento e de divergências permite uma rápida e eficaz intervenção da inspecção junto dos respectivos sujeitos passivos, contribuindo para a rápida regularização das situações

¹⁴⁰ Cfr. Relatório de combate à fraude e evasão fiscais em 2009, pág. 55.

¹⁴¹ Cfr. Relatório de combate à fraude e evasão fiscais em 2009, pág. 108.

detectadas. O segundo permite a análise e monitorização da evolução do nível de cumprimento de obrigações fiscais por parte dos contribuintes.

5.5. O PARADIGMA DO DIPLOMA DO PLANEAMENTO FISCAL ABUSIVO: A COOPERAÇÃO LEVADA AO EXTREMO

Como se viu nas notas introdutórias sobre a relevância da privatização da relação jurídica tributária no controlo tributário, esta tem como consequência o facto de consubstanciar uma cooperação imposta aos particulares, para quem são transferidas as competências administrativas da Administração tributária no que à liquidação dos tributos diz respeito. Assim, quer se tratem de obrigações tributárias de natureza principal, quer se tratem de obrigações tributárias acessórias, impostas quer aos próprios sujeitos passivos, quer a terceiros, são isso mesmo – impostas. Deste modo, e para além desta imposição de deveres a privatização determina ainda que todo este fardo tributário seja efectuado às custas dos particulares, não se prevendo qualquer vantagem resultante da execução de tais tarefas cuja competência sempre pertenceu à Administração.

O actual modelo de relação jurídica tributária e a sua “privatização” é um fenómeno compreensível se atendermos à massificação dos sujeitos passivos e das relações jurídicas tributárias. Seria de todo impossível à Administração, hoje em dia, assegurar de forma eficaz as tarefas de liquidação e administração dos tributos e, simultaneamente, de controlo e fiscalização. Contudo, não nos parece é que, sob esta aura de transferência de competências e tarefas se possa, de forma desmesurada, onerar os contribuintes com deveres e obrigações de natureza formal, a juntar aos de natureza material (pagamento de impostos) que já lhes são impostos, pelo que esta excessiva onerosidade, esta “carga fiscal formal” coloca, no nosso entendimento, alguns problemas quanto à sua conformidade constitucional.

Assim, atendendo ao aumento quer do número de obrigações e deveres quer da própria complexidade dos mesmos, conjugados com os elevados encargos suportados pelos particulares para realizarem aquelas funções e tarefas, parece-nos que tal onerosidade colide, por um lado com os direitos, liberdades e garantias, nomeadamente a liberdade de iniciativa económica

privada ou a liberdade de exercício de profissão e, por outro, com o princípio da proporcionalidade.

Um dos paradigmas desta excessiva onerosidade imposta aos particulares é o diploma do planeamento fiscal abusivo. Trata-se de um diploma que constitui o corolário por excelência da transferência de tarefas para os particulares que anteriormente pertenciam à esfera da Administração tributária. Mas este diploma vai mais longe: trata-se de uma verdadeira acção de controlo, de inspecção realizada pelos próprios particulares. Esta possível desconformidade constitucional ganha ainda maiores contornos em determinados sectores de actividade que progressivamente têm sido sobrecarregados com deveres de cooperação.

O Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro veio consagrar obrigações de comunicação, informação e esclarecimento, visando produzir um importante e significativo efeito de regulação das actuações com efeitos abusivos das entidades promotoras de tais esquemas em que as posições fiscais dúbias e abusivas dos contribuintes serão devidamente expostas, prevenidas e combatidas, designadamente pelos procedimentos próprios anti-abusivos. De acordo com o preâmbulo do referido diploma, trata-se da consagração de deveres de informação à Administração tributária, tendo em conta que o funcionamento desta depende da informação que lhe seja reportada em tempo útil. São apresentadas como justificação da aprovação deste regime, a sua utilização noutros sistemas jurídicos, designadamente nos Estados Unidos da América, no Reino Unido e no Canadá, com vista a reforçar o combate à evasão fiscal, sendo ainda feita menção à declaração de Seoul de Setembro de 2006, resultante de reunião de diversas administrações fiscais promovida pela OCDE, onde, pode ler-se no preâmbulo, *«referiu-se expressamente ao desenvolvimento crescente e muito rápido de esquemas de planeamento fiscal agressivo e à ligação entre tais práticas inaceitáveis de minimização fiscal e a intervenção dos intermediários fiscais, como sejam consultores fiscais e entidades financeiras.»*.

Este Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro foi delineado para combater aquilo que o legislador considera tratar-se de práticas fiscais abusivas. Mas, dentro deste conceito de práticas abusivas encontram-se mesmo aquelas que, em conformidade com a lei, obtenham uma vantagem fiscal, nas modalidades de eliminação, redução, diferimento temporal do imposto ou obtenção de benefício fiscal que não se atingiria caso não se lançasse mão de determinado

esquema ou actuação. Para tal, considera-se como planeamento fiscal *«qualquer esquema ou actuação que determine, ou se espere que determine, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal por sujeito passivo de imposto», entendendo-se como vantagem fiscal a «redução, eliminação ou diferimento temporal de imposto ou a obtenção de benefício fiscal, que não se alcançaria, no todo ou em parte, sem a utilização do esquema ou a actuação»*.

O dever de comunicação exige-se relativamente a: (i) esquemas que impliquem a participação de entidade sujeita a um regime fiscal privilegiado, ou quando aí não for tributada em imposto sobre o rendimento idêntico ou análogo ao IRS ou ao IRC ou ainda quando o imposto efectivamente pago seja igual ou inferior a 60% do imposto que seria devido se a referida entidade fosse considerada residente em território português; (ii) esquemas que impliquem a participação de entidade total ou parcialmente isenta; (iii) esquemas que envolvam operações financeiras ou sobre seguros que sejam susceptíveis de determinar a requalificação do rendimento ou a alteração do beneficiário, designadamente locação financeira, instrumentos financeiros híbridos, derivados ou contratos sobre instrumentos financeiros; e (iv) esquemas que impliquem a utilização de prejuízos fiscais.

O conteúdo das informações a prestar não compreende a indicação ou divulgação dos clientes ou interessados no planeamento, mesmo que os tenham adoptado ou simplesmente lhes tenha sido proposto pelo promotor. No entanto o dever de comunicação abrange: descrição pormenorizada do esquema ou da actuação de planeamento fiscal, incluindo designadamente a indicação e caracterização dos tipos negociais, das estruturas societárias e das operações ou transacções propostas ou utilizadas, bem como da espécie e configuração da vantagem fiscal pretendida; indicação da base legal relativamente à qual se afere, se repercute ou respeita a vantagem fiscal pretendida; nome ou denominação, endereço e número de identificação fiscal do promotor.

Nos termos do disposto no artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro, qualquer entidade que constitua um promotor, tal como definido no artigo 5.º¹⁴², deve comunicar os

¹⁴² São considerados como promotores, nomeadamente, advogados, solicitadores, técnicos oficiais de contas e revisores oficiais de contas, que ficam vinculados à obrigação de comunicação e informação de qualquer esquema ou actuação de planeamento

esquemas ou actuações de planeamento fiscal propostos a clientes, nos vinte dias subsequentes ao termo do mês em que o esquema ou actuação de planeamento fiscal tenha sido proposto pela primeira vez. Além disso, por força do disposto no n.º 1 do artigo 10.º do mesmo diploma, sempre que o esquema ou actuação de planeamento fiscal não tenha sido objecto de proposta ou acompanhamento por um promotor, ou o promotor não seja residente ou não esteja estabelecido em território português, compete ao próprio utilizador proceder à sua comunicação até ao fim do mês seguinte ao da sua adopção¹⁴³. Em caso de incumprimento, prevêem-se, nos termos do seu artigo 17.º coimas para a omissão das supra referidas comunicações, entre os € 5.000 e os € 100.000, nos caso de o promotor ser uma pessoa colectiva e entre os € 1000 e os € 50.000, caso seja uma pessoa singular.

O escopo do legislador com a criação deste regime é, em bom rigor, obstar a que os contribuintes realizem operações das quais obtenham vantagens fiscais, operações essas realizadas em conformidade com a lei, vantagens essas que resultam da escolha de formas jurídicas adequadas a tal obtenção contornando, desta forma, aquilo que seria a tributação normal caso a operação não se realizasse de tal modo. Assim, ao abrigo do dever de cooperação, o legislador visa, através de tais conhecimentos, alterar a lei de modo a impedir a continuidade de tal prática¹⁴⁴.

Assim prevê-se que, em cumprimento do previsto neste diploma, a inspecção tributária possa aproveitar esta informação dos esquemas ou actuações de planeamento fiscal reputados como abusivos e que, podem, portanto, ser requalificados e objecto de correcções ou determinar a instauração de procedimento legalmente previsto de aplicação de disposições anti-abuso. Além disso, nos termos do artigo 14.º do mesmo diploma prevê-se que seja organizada, uma base

fiscal «quando por qualquer forma e em qualquer medida, tenha participado ou colaborado na respectiva concepção ou proposta ou acompanhado a sua preparação, adopção ou implementação», por força do disposto no art. 5.º, n.º 3 do referido diploma.

¹⁴³ Apesar das obrigações que recaem sobre os promotores, o legislador salvaguardou duas situações, no respeitantes aos advogados e revisores oficiais de contas. Assim, nos termos do artigo 6.º deste diploma, os advogados, sociedade de advogados ou solicitadores, não são considerados promotores, no que respeita ao «aconselhamento sobre esquema ou actuação de planeamento fiscal no contexto da avaliação da situação jurídica do cliente, no âmbito da consulta jurídica, no exercício da sua missão de defesa ou representação do cliente num processo judicial, ou a respeito de um processo judicial, incluindo o aconselhamento relativo à maneira de propor ou evitar um processo, quer as informações sejam obtidas antes, durante ou depois do processo, bem como no âmbito dos demais actos próprios dos advogados e solicitadores, tal como definidos na Lei n.º 49/2004, de 24 de Agosto. Os revisores oficiais de contas ou sociedades de revisores oficiais de contas não são considerados promotores, para os efeitos do decreto-lei em análise, quando actuem «no âmbito e para os efeitos das respectivas funções de interesse público de revisão legal das contas.

¹⁴⁴ No fundo trata-se do reconhecimento pelo próprio legislador das fragilidades da lei fiscal, numa tentativa de legitimar a sua intervenção neste domínio.

nacional de dados de esquemas de planeamento fiscal por imposto, a qual será disponibilizada aos serviços competentes para efeito do exercício da acção de inspecção tributária.

Parece-nos que esta exigência vai muito para além daquilo que pode e deve ser exigido no âmbito dos deveres acessórios de cooperação aos sujeitos tributários, parecendo-nos mesmo desrazoável e, mais do que isso, juridicamente inaceitável. É inevitável nesta parte do nosso estudo anteciparmos um pouco aquilo que irá ser dito a propósito do princípio da cooperação, impondo-se uma abordagem e contextualização, nomeadamente a sua relação com o princípio da proporcionalidade. O aumento dos deveres de cooperação é fruto, como de resto já vimos, da evolução da privatização da relação jurídica tributária que implicou a transferência de uma série de tarefas que antes incumbiam à Administração tributária. Como consequência dessa transferência, e de forma a poder controlar o comportamento dos contribuintes no desempenho dessas tarefas passou a exigir-se àqueles uma série de deveres de cooperação. Desde logo, e contrariando aquela que tem sido a política de simplificação e desburocratização preconizada pela Administração fiscal, este traduz um aumento da carga burocrática para os promotores ou para os contribuintes, bastando para tal atentar no conteúdo do dever de comunicação, que inclui informação de tal forma pormenorizada e extensa, que o seu cumprimento configura um pesado e desproporcional incremento de tarefas administrativas. Note-se que, como afirmam J. L. SALDANHA SANCHES e JOÃO TABORDA DA GAMA, «*os deveres de cooperação que a lei atribui ao contribuinte devem servir principalmente para criar a possibilidade de detecção pronta, eficaz e não demasiado onerosa das situações de incumprimento*»¹⁴⁵. É importante, pois, sublinhar desta afirmação a importância de os deveres de cooperação não onerarem em demasia os contribuintes, devendo reconhecer-se a existência de um princípio da limitação de custos como forma de balizar e limitar uma eventual excessiva exigência destes deveres de cooperação – aquilo a que MAGÍN PONT MESTRES denomina de *limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales*¹⁴⁶. Não é despidendo falar em custos e na necessidade da sua limitação, porque a criação e imposição de deveres acessórios tem subjacente uma série de custos, directos e indirectos, A criação de mais obrigações e deveres acessórios como os resultantes deste diploma, a juntar aos já existentes e que não são assim tão poucos, vai contra aquele que deve ser o esforço do Estado em reduzir aquilo a que CIDÁLIA LOPES designa por

¹⁴⁵ SANCHES, J.L. SALDANHA; GAMA, JOÃO TABORDA DA, *Audição – Participação – Fundamentação: A co-responsabilização do sujeito passivo na decisão tributária*, in Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, pág. 277.

¹⁴⁶ Cfr. MESTRES, MAGÍN PONT, *Derechos y Deberes en el Procedimiento de Inspección Tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2.ª Edição, 2007, pág. 349.

custos de cumprimento, ou seja, os custos decorrentes das obrigações fiscais suportadas pelos contribuintes e que constituem um factor de desincentivo do cumprimento voluntário, na medida em que tais tarefas implicam um consumo de tempo e recursos susceptíveis de alterar a competitividade dos contribuintes, nomeadamente das empresas¹⁴⁷. CASALTA NABAIS denomina este fenómeno de *apartheid fiscal*, reportando-se este não só à carga fiscal propriamente dita, cada vez mais pesada, referente ao pagamento de tributos, mas também à carga fiscal resultante da complexa e dispendiosa panóplia de deveres que impende sobre os contribuintes. Afirma o Autor que, «*na passagem dos sistema de gestão pública para o sistema de gestão privada de liquidação e cobrança da generalidade dos impostos não se teve minimamente em conta a diversidade da capacidade de prestar dos diversos contribuintes ou sujeitos passivos. Capacidade que, enquanto reportada a encargos económicos em que têm de incorrer para suportar os custos de cumprimento desses deveres, não pode deixar de ser tida como critério de medida da igualdade perante os encargos públicos.*»¹⁴⁸. Assim, e como anota DIOGO FEIO, é fundamental a ideia de que o dever de colaboração tem de obrigatoriamente respeitar os princípios estruturantes do campo tributário¹⁴⁹.

Neste contexto, e conforme sustenta JOAQUIM FREITAS DA ROCHA¹⁵⁰, os deveres de cooperação não são deveres absolutos, devendo *os bens jurídicos que lhes estão subjacentes – a verdade material e a justiça na tributação – ser ponderados e sopesados com outros bens jurídicos constitucionalmente relevantes como a reserva da vida privada e a liberdade de exercício da profissão, o que leva a que, em termos práticos, não devam ser exigidos aos sujeitos tributários, sob pena de inconstitucionalidade material, deveres acessórios em tal número e com tal*

¹⁴⁷ Cfr. LOPES, CIDÁLIA, *Maximizar o cumprimento dos impostos e minimizar os custos: Uma perspectiva internacional*, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, n.º 1, Ano III, Março de 2010, Coimbra, Almedina, pág. 167 e seguintes. Ainda segundo a Autora, estes custos incluem não só o tempo que os contribuintes despendem com os seus assuntos fiscais mas também as despesas software e com terceiras pessoas a quem recorrem para cumprirem com as suas obrigações fiscais. Assim, concretizando, para a Autora, estes custos dividem-se em três grupos principais: custos monetários, custos de tempo e custos psicológicos. Os monetários abrangem as despesas internas incorridas com os empregados que tratam da avaliação e do pagamento dos impostos e os custos externos que incluem os honorários pagos aos TOC e outros consultores fiscais; os custos de tempo abrangem o tempo despendido pelos contribuintes no cumprimento das obrigações fiscais; os custos psicológicos resultam da ansiedade e frustração resultante de todo este processo de pagamento dos impostos e cumprimento de um tão vasto conjunto de obrigações acessórias. Embora quanto a estes últimos custos (psicológicos) a Autora sejam difíceis de quantificar, não constituindo uma despesa pecuniária directa e por isso, quantificável. Cfr. LOPES, CIDÁLIA, *Os custos de tributação na história da economia*, in Estudos de homenagem a José Guilherme Xavier de Basto, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, pág. 93-96.

¹⁴⁸ NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Da sustentabilidade do Estado Fiscal*, in Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise, coordenação: José Casalta Nabais e Suzana Tavares da Silva, Coimbra, Almedina, 2001, pág. 36-38.

¹⁴⁹ FEIO, DIOGO, *A substituição fiscal e a retenção na fonte: o caso específico dos impostos sobre o rendimento*, Coimbra, Coimbra Editora, 2001, pág. 118.

¹⁵⁰ ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *A aplicação das normas tributárias no domínio do Direito do ambiente (enfoque constitucional)*, Cadernos de Justiça Administrativa - n.º 70 - Julho/Agosto 2008, Braga, CEJUR 2008.

complexidade que possam colocar em crise ou condicionar quer a sua esfera de vida privada, quer o modo como eles exercem a sua profissão. E na ponderação entre estes deveres e os bens jurídicos que lhe são subjacentes, devem estar outros bens jurídicos, nomeadamente a liberdade de exercício de profissão (quanto aos promotores)¹⁵¹ e a liberdade de iniciativa económica privada (quanto aos utilizadores). No que diz respeito aos promotores, parece ser desproporcional, desnecessário e desadequado aos fins a prosseguir, face ao artigo 18.º da CRP (que adiante na segunda parte deste estudo irá ser melhor desenvolvido) a imposição de tais deveres, na medida em que abrange actos e procedimentos que nada têm de abusivo, obrigando todos os promotores, ou o utilizador em sua substituição a comunicar praticamente todas as operações que tenham em vista aquilo que na óptica do legislador constitui uma vantagem fiscal abusiva¹⁵². Prevê tal preceito que *«a lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo as restrições limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos»*.

No que diz respeito aos utilizadores, convém sublinhar que a liberdade de iniciativa económica, consubstanciada aqui numa perspectiva de optimização de lucros potenciada pelo planeamento

¹⁵¹ Este pormenorizado e extenso dever de cooperação, para o promotor pode efectivamente colocar em causa o exercício da sua profissão na medida em que estes são remunerados pela prestações de serviços de consultoria fiscal, que implica a revelação de conhecimentos técnicos de planeamento fiscal. Parece por isso óbvio que se estes conhecimentos forem revelados, os clientes destes promotores naturalmente que deixarão de ter interesse nos mesmos.

¹⁵² Aliás, embora fuja ao escopo da análise, pelo menos no que diz respeito à análise de proporcionalidade dos deveres de cooperação exigidos, é possível ainda assacar e vislumbiar uma outra inconstitucionalidade neste diploma, mas neste caso uma inconstitucionalidade orgânica. Isto porque este diploma contempla um conceito vago e amplo de “planeamento fiscal”, parecendo que o conceito consagrado neste diploma ultrapassa o alcance e sentido da autorização legislativa prevista na Lei do Orçamento do Estado para 2007 (Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro). O artigo 98.º do referido diploma, autoriza o Governo a estabelecer medidas de carácter preventivo relativamente a práticas de evasão e de planeamento fiscal agressivo, mediante a consagração de obrigações específicas de comunicação, informação e esclarecimento à administração tributária sobre os esquemas, operações ou transacções adoptados ou propostos que tenham como principal ou um dos principais objectivos a obtenção de vantagens fiscais. Ora, quer a lei de autorização, quer o próprio preâmbulo do Decreto-Lei n.º 29/2008 fazem alusão às práticas de “planeamento fiscal agressivo”, o que leva a crer que o combate é ao planeamento fiscal dito “agressivo”, que configure situações de abuso de direito e evasão fiscal, e não ao planeamento fiscal em sentido amplo, tal como o Decreto-Lei n.º 29/2008 o consagra, em concreto a obrigação de comunicação de todas e quaisquer situações de aproveitamento, lícito e ilícito, legítimo ou ilegítimo, das soluções constituam vantagens fiscais tal como definido no diploma. O artigo 1.º do diploma menciona o combate ao “planeamento fiscal abusivo”, que não tem o mesmo significado de “planeamento fiscal agressivo”. Assim, podemos estar perante situação em que o diploma excedeu o sentido e alcance da autorização, e, por isso, ser organicamente inconstitucional. Dispõe art. 165.º n.º 2 da CRP que “as leis de autorização legislativa devem definir o objecto, o sentido, a extensão e a duração da autorização, a qual não pode ser prorrogada”. Neste domínio, escrevem MIRANDA, JORGE e MEDEIROS, RUI, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo II, pág. 537 - que “a lei de autorização tem de definir o sentido da autorização, quer dizer, o objectivo e o critério da disciplina legislativa a estabelecer, a condensação dos princípios ou a orientação fundamental a seguir pelo decreto-lei ou pelo decreto-legislativo a emitir de seguida (...). Se a lei de autorização não observar os limites a que se encontra adstrita, será inconstitucional por inconstitucionalidade orgânica, formal ou material, consoante os casos (...). Se o acto autorizado exceder a autorização, quanto ao objecto ou quanto ao tempo será organicamente inconstitucional”. Além disso, esta contradição parece ainda colidir com os princípios da certeza e segurança jurídica já que conduz a um caminho de instabilidade e insegurança jurídica que é precisamente algo que não pode suceder no domínio legislativo, e muito menos no domínio legislativo-tributário.

fiscal¹⁵³ (leia-se planeamento fiscal lícito) já ter sido reconhecido no direito da UE como admissível. Em concreto, no acórdão do TJUE, de 12 de Setembro de 2006, no caso “Cadbury Schweppes plc” (processo C-194/04), onde se declarou que apenas as operações totalmente artificiais podem originar uma limitação por parte do legislador, ou seja, os esquemas de planeamento fiscal, a figura da elisão, não contêm em si nada de condenável, sendo por isso legítimos. Nesta decisão veio o TJUE confirmar a ideia de que o planeamento fiscal lícito constitui um instrumento legítimo de negócio válido e normal. Embora nem todo o planeamento fiscal seja admissível, a verdade é que o critério subjectivo e discricionário a utilizar pelo legislador poderá limitar operações de planeamento perfeitamente legítimas e aceitáveis. Parece aceitável que um contribuinte numa óptica de optimização de lucros e recursos opte por operações menos onerosas em detrimento das mais onerosas, sem que tal consubstancie um esquema de planeamento fiscal abusivo com o objectivo de defraudar as expectativas da autoridades fiscais, pois se assim fosse, e deste ponto de vista, todas as operações caberiam no conceito de planeamento fiscal abusivo. Além disso, essa desproporção atinge ainda proporções mais gravosas, atendendo a que o nosso ordenamento jurídico-tributário já dispõe de mecanismos para fazer face a estas situações - norma anti-abuso do artigo 38.º da LGT - segundo a qual a Administração tributária pode desconsiderar, tornando ineficazes no campo tributário, determinadas operações realizadas com os mesmos objectivos que foram alvo de foco do deste diploma do planeamento fiscal¹⁵⁴.

Aliás, a propósito dos deveres de cooperação e voltando atrás, e à menção que é feita no preâmbulo à Declaração de Seoul, o que esta Declaração consagra é a existência de deveres recíprocos entre as administrações e os contribuintes. Assim, a Declaração não promove apenas deveres para os contribuintes, contrariamente ao que estabelece este diploma, em que apenas os contribuintes são onerados (daí a patente desproporcionalidade que sustentamos) com deveres de cooperação, sob pena de, não os cumprindo, se sujeitarem a coimas elevadíssimas.

¹⁵³ Para um aprofundamento da temática do planeamento fiscal, seus limites e legitimidade, cfr., SANCHES, J.L. SALDANHA, *Os limites do planeamento fiscal – Substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra, Coimbra Editora, 2006; Cfr. igualmente OLIVEIRA, ANTÓNIO FERNANDES DE, *A Legitimidade do planeamento fiscal, As cláusulas gerais anti-abuso e os conflitos de interesse*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009.

¹⁵⁴ Pese embora este diploma, na nossa perspectiva, vá além do consagrado nas cláusulas anti-abuso previstas no art. 38.º n.º 2 da LGT. Nos termos desta disposição, “são ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas”.

Conforme alertam CARLOS LOUREIRO e ANTÓNIO BEJA NEVES, «*Por outro lado, o diploma faz apelo à declaração de Seoul de Setembro de 2006, aprovada na sequência de uma reunião de administrações fiscais promovida pela OCDE, mas lamentavelmente parece esquecer o conceito de “enhanced relationship” que resultou dessa reunião. Este conceito constitui o pano de fundo inerente à aprovação de normas de “disclosure” como as agora aprovadas, segundo o qual não faz sentido estabelecer estes deveres de comunicação aos intermediários fiscais ou aos contribuintes sem, simetricamente, exigir um conjunto de condutas às próprias administrações fiscais, as quais se traduzem numa actuação de forma proporcional e transparente, garantindo certeza e confiança aos contribuintes (por exemplo, mediante respostas rápidas às questões que estes últimos formulem). Não se conhecem, certamente, “enhanced relationships” que tenham uma perspectiva ou sentido apenas unilateral.*»¹⁵⁵.

¹⁵⁵ Cfr. LOUREIRO, CARLOS; NEVES, ANTÓNIO BEJA, *Breve comentário ao recente regime de combate ao planeamento fiscal abusivo*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º 2, Ano I, Junho de 2008, Coimbra, Almedina, 2008, pág. 53.

PARTE II

O PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO DE INSPECÇÃO

1. CONCEITO E NATUREZA DO PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO DE INSPECÇÃO

1.1. DEFINIÇÃO DE PROCEDIMENTO

A noção de procedimento encontra-se intimamente ligada à actividade administrativa, pelo que o melhor enquadramento sobre esta matéria é-nos dado pela doutrina administrativa, sendo por isso o melhor ponto de partida para a análise que se segue a definição de procedimento administrativo que nos é dada pelo artigo 1.º n.º 1 do CPA, que define procedimento administrativo como sendo a *«sucessão ordenada de actos e formalidades tendentes à formação e manifestação da vontade da Administração Pública ou à sua execução»*.

Entre nós, é possível encontrar na doutrina várias noções de procedimento administrativo. Para JOÃO CAUPERS procedimento é *«a sucessão ordenada de actos e formalidades que visam assegurar a correcta formação ou execução da decisão administrativa e a defesa dos direitos e interesses legítimos dos particulares»*¹⁵⁶. Já MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, PEDRO COSTA GONÇALVES E J. PACHECO DE AMORIM definem procedimento como uma *«sucessão concatenada e ordenada de actos e formalidades (de factos e operações), estrutural e funcionalmente distintos uns dos outros, tendendo à produção de um determinado resultado ou modificação jurídico-administrativa, consubstanciada numa “decisão final”*»¹⁵⁷. Por sua vez, para DIOGO FREITAS DO AMARAL procedimento administrativo é a *«sequência juridicamente ordenada de actos e formalidades tendentes à preparação da prática de um acto da Administração ou à sua execução»*¹⁵⁸.

Quer da definição legal, quer das definições apontadas pela doutrina, resulta que o procedimento administrativo se traduz numa sequência necessária de actividades ou acções e formalidades, utilizados pela Administração Pública para formar ou executar a sua vontade¹⁵⁹.

¹⁵⁶ Cfr. CAUPERS, JOÃO, *Introdução ao Direito Administrativo*, Lisboa, Âncora, 8.ª edição, pág. 151.

¹⁵⁷ Cfr. OLIVEIRA, MÁRIO ESTEVES DE; GONÇALVES, PEDRO COSTA; AMORIM, J. PACHECO DE, *Código de Procedimento Administrativo Comentado*, Coimbra, Almedina, 2.ª edição, 2006, pág. 44.

¹⁵⁸ Cfr. AMARAL, DIOGO FREITAS DO, *Curso de Direito Administrativo*, Volume II, Coimbra, Almedina, 2004, pág. 289.

¹⁵⁹ Cfr. FERREIRA-PINTO, FERNANDO BRANDÃO, *Código do Procedimento Administrativo Anotado*, Lisboa, Petrony, 2011, pág. 21

1.2. DEFINIÇÃO DE PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO

Depois de termos verificado a noção de procedimento, em termos mais genéricos e abstractos, é altura de passarmos a incidir a nossa análise sobre o procedimento tributário propriamente dito. E a primeira ilação que podemos retirar é que, dentro do procedimento tributário, podemos subdividi-lo em outros procedimentos tributários próprios ou específicos.

O procedimento tributário é constituído por toda uma sucessão de actos dirigidos a um determinado fim, e esses actos serão diferentes consoante o fim pretendido, como seja, por exemplo, a liquidação de tributos.

Na esteira do que acima se deixou dito acerca da noção de procedimento, e como refere JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, para efeitos tributários, não é possível dar uma noção útil de procedimento (tributário), sem ter em consideração o contributo do Direito Administrativo nesta matéria¹⁶⁰. Aliás, pode afirmar-se com alguma segurança que a “noção”¹⁶¹ de procedimento tributário que nos é dada pela lei tributária absorveu o conceito adoptado na lei administrativa, nomeadamente do acima citado artigo 1.º n.º 1 do CPA. O afloramento que é feito quer na LGT, quer no CPPT sobre o conceito de procedimento tributário aponta este como compreendendo «*toda a sucessão de actos dirigida à declaração de direitos tributários*» (vide artigo 54.º n.º 1 da LGT e 44.º n.º 1 alínea i) do CPPT). Acompanhamos aqui a definição de procedimento tributário que nos é dada por JOAQUIM FREITAS DA ROCHA¹⁶², como sendo o «*conjunto de actos, provenientes de órgãos administrativos tributários distintos, relativamente autónomos e organizados sequencialmente, direccionados à produção de um determinado resultado, do qual são instrumentais*».

E esse procedimento tanto pode ser da iniciativa da Administração tributária como dos próprios sujeitos passivos. Assim, poderemos ter como procedimentos tributários, por iniciativa da Administração: o procedimento de liquidação, quando a mesma seja efectuada pela Administração tributária; o procedimento de revisão oficiosa dos actos tributários; o procedimento de reconhecimento ou de revogação de benefícios fiscais; o procedimento de

¹⁶⁰ Neste sentido, NABAIS, CASALTA, *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 5.ª edição, 2009, pág. 315.

¹⁶¹ Se bem que, em bom rigor, não se possa falar em noção propriamente dita, pois quer a LGT, quer o CPPT não contemplam uma definição expressa de procedimento tributário. Neste sentido pode ver-se MATOS, PEDRO VIDAL, *O princípio Inquisitório no Procedimento Tributário*, Coimbra, Wolters Kluwer/Coimbra Editora, 2010, pág. 19.

¹⁶² Cfr. ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *Lições de Procedimento Processo Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 3.ª edição, 2009, pág. 75.

emissão ou revogação de outros actos administrativos em matéria tributária; o procedimento de avaliação directa ou indirecta dos rendimentos ou valores patrimoniais; o procedimento de cobrança das obrigações tributárias; o procedimento de acesso a informações bancárias; Poderemos ter procedimentos tributários, por iniciativa dos próprios sujeitos passivos, como é o caso da liquidação dos tributos (nos casos de autoliquidação), a revisão dos actos tributários por sua (dos sujeitos passivos) iniciativa, as reclamações e os recursos hierárquicos. Podemos por isso falar em procedimento tributário em sentido amplo, como procedimento geral que abrange uma série de conjuntos de actos e um procedimento tributário em sentido estrito, quando se refere a procedimentos tributários específicos como os acima enunciados, quando desencadeados, seja por iniciativa da Administração, seja por iniciativa do sujeito passivo, com um determinado fim específico¹⁶³.

O procedimento tributário, à semelhança de qualquer outro procedimento administrativo, é composto por uma série de fases. Assim, quer se trate de um procedimento tendente à liquidação de tributos, quer se trate de um procedimento de inspecção ou de reconhecimento de benefícios fiscais, todos eles, em termos estruturais, têm uma tramitação comum. Tratando-se de uma estrutura comum a todos os procedimentos administrativos, em que se inclui o procedimento tributário, a sua concretização e ênfase será melhor identificada no capítulo referente à marcha do procedimento de inspecção, pelo que aqui apenas identificaremos de forma breve e genérica as fases do procedimento tributário¹⁶⁴.

Em termos de marcha do procedimento tributário, temos, como não podia deixar de ser uma fase inicial que diz respeito à iniciativa, ao impulso procedimental, que pode pertencer quer à Administração quer aos próprios interessados¹⁶⁵; uma fase instrutória¹⁶⁶ cujo objectivo é trazer ao

¹⁶³ CASALTA NABAIS distingue três tipos de procedimentos tributários. Por um lado, o procedimento tributário dirigido à edição de um acto tributário – qualquer tipo de liquidação – que o Autor considera o procedimento tributário por excelência. Por outro lado, os procedimentos dirigidos à edição de outros actos que não o acto tributário (de liquidação); nestes os procedimentos podem ser prévios ao acto tributário (como a informação vinculativa) ou procedimentos inseridos na fiscalização e inspecção tributária (aplicação de normas anti-abuso, elisão de presunções de incidência tributária, derrogação administrativa do sigilo bancário). Cfr. NABAIS, CASALTA, *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 5.ª edição, 2009, pág. 313-315.

¹⁶⁴ Seguindo de perto a terminologia utilizada por ROCHA JOAQUIM, FREITAS DA, *Lições de Procedimento Processo Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 3.ª edição, 2009, páginas 82-92

¹⁶⁵ Pertinente é, quanto a esta questão da iniciativa procedimental, a distinção efectuada por JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, que distingue entre iniciativa administrativa e iniciativa não administrativa, em que o critério que preside à sua distinção não é a natureza jurídica de quem inicia o procedimento, mas sim a competência para a sua decisão, apontando como exemplo o procedimento de orientações genéricas como um procedimento de iniciativa administrativa e o procedimento de reclamação graciosa como sendo um procedimento de iniciativa não administrativa. O mesmo autor distingue ainda, dentro dos procedimentos de iniciativa administrativa, aqueles que têm iniciativa oficiosa, ou seja, em que a decisão de iniciar não se encontra na disponibilidade do sujeito propulsor e os que não têm iniciativa oficiosa, na medida em que estão sujeitas à vontade

procedimento todos os elementos que se afigurem necessários para a descoberta da verdade material, a que se segue a fase decisória¹⁶⁷ e, por fim, a fase integrativa de eficácia¹⁶⁸.

1.3. DEFINIÇÃO DE PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO DE INSPECÇÃO

Das conclusões retiradas sobre a noção de procedimento administrativo e procedimento tributário podemos então avançar com a ideia de que o procedimento de inspecção é um procedimento dentro de um procedimento, senão, repare-se: como acima se referiu quanto à marcha do procedimento, no que diz respeito à fase instrutória, esta pode compreender a prática de uma série de actos com vista a instruir, ou seja, carrear elementos probatórios, por forma a dotar a decisão final de uma fundamentação de facto e de direito que permita ao seu destinatário conhecer essa decisão de forma cabal e inteligível que lhe permita ou reagir ou conformar-se com o mesmo. Quer isto dizer que o procedimento de inspecção pode ser considerado uma formalidade instrutória com vista à decisão final. Contudo, o procedimento de inspecção, constitui ele próprio um procedimento autónomo e distinto cujo culminar será nada mais nada menos que os elementos probatórios que deverão instruir e documentar um outro procedimento tributário que, por norma conduzirá a uma liquidação adicional

Do acima exposto podemos por isso concluir que o procedimento de inspecção é um procedimento tributário em sentido estrito, consubstanciando um procedimento próprio e/ou específico dentro do procedimento tributário (em sentido amplo). Trata-se de um procedimento que, pese embora e por regra, pertença à iniciativa da Administração tributária, esse impulso procedimental não lhe pertence em exclusivo, já que se encontra previsto no nosso ordenamento jurídico-tributário a possibilidade de o procedimento de inspecção poder ser desencadeado pelo próprio sujeito passivo¹⁶⁹. O procedimento tributário de inspecção pode ocorrer em qualquer fase

do sujeito. Ainda segundo este autor, os procedimentos de iniciativa não oficiosa podem ainda distinguir-se entre procedimentos de iniciativa provocada e não provocada, em que a decisão de iniciar é não provocada quando é ele próprio (o sujeito propulsor) que decide iniciar e provocada quando resulta de requerimentos, propostas, sugestões – *Lições de Procedimento Processo Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 3.ª edição, 2009, páginas 82-84.

¹⁶⁸ Na fase instrutória cabe sublinhar a aplicação do princípio da plenitude probatória, com consagração no artigo 72.º da LGT e 50.º do CPPT, segundo o qual o órgão instrutor pode recorrer a todos os meios de prova legalmente admitidos que se afigurem necessários ao correcto apuramento dos factos necessários à decisão do procedimento. Além disso há ainda que ter presente que, em termos de ónus de prova, este recai sobre quem os invoca, nos termos do artigo 74.º da LGT.

¹⁶⁷ Existem autores, como é o caso de MATOS, PEDRO VIDAL, que consideram a audição prévia como uma fase autónoma, não a incluindo na fase da decisão final – *O princípio Inquisitório no Procedimento Tributário*, Coimbra, Wolters Kluwer/Coimbra Editora, 2010, pág. 27.

¹⁶⁸ Trata-se de conferir eficácia à decisão tomada, notificando o interessado dessa mesma decisão pois como prevê o artigo 77.º n.º 6 da LGT, a eficácia da decisão depende da sua notificação.

¹⁶⁹ Prevista no Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de Janeiro.

do procedimento tributário (em sentido amplo), sempre limitado e balizado pelo horizonte temporal do prazo de quatro anos previsto e referente ao prazo de caducidade do direito à liquidação. Parece-nos que, embora o legislador designe este procedimento de “procedimento de inspecção tributária”, a terminologia correcta e que deverá ser utilizada é “procedimento tributário de inspecção”.

Podemos assim avançar com uma definição de procedimento tributário de inspecção, como sendo o conjunto de actos, formalidades e diligências, praticados pelos órgãos de inspecção tributária integrados e sequencialmente ordenados, com vista ao controlo, fiscalização e correcção dos comportamentos tributários dos contribuintes.

2. CLASSIFICAÇÃO DO PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO DE INSPECÇÃO

O procedimento tributário de inspecção pode classificar-se de quatro formas, a saber: quanto à iniciativa, quanto aos fins, quanto ao lugar de realização e quanto ao âmbito e extensão.

Quanto à iniciativa, embora a regra seja a de que esta pertence à Administração fiscal, o legislador admite a possibilidade de que esta possa ser realizada por iniciativa do sujeito passivo ou mesmo por terceiro¹⁷⁰, nos termos dos artigos 47.º e 54.º n.º 4 da LGT, embora nos casos em que a solicitação seja efectuada por terceiro, a mesma dependa sempre de autorização expressa do sujeito passivo. A inspecção tributária por iniciativa do sujeito passivo vem regulada no decreto-lei n.º 6/99, de 8 de Janeiro¹⁷¹, sendo certo que lhe são aplicáveis as regras previstas no RCPIT que não se encontrem previstas neste diploma. Embora o âmbito e extensão sejam definidos pelo próprio sujeito passivo e as conclusões do relatório de inspecção vinculem a Administração fiscal, esta não pode proceder a novas inspecções com o mesmo objecto ou a actos de liquidação respeitantes a factos tributários nela incluídos que não tenham por fundamento as conclusões do relatório. Este tipo de procedimento pressupõe no entanto que o sujeito passivo cumpra determinados pressupostos, nomeadamente possuir contabilidade organizada e demonstrar interesse legítimo na realização do procedimento, através da demonstração da existência de vantagem no exacto conhecimento da sua situação tributária. Além disso, o sujeito passivo que solicitar a inspecção está sujeito ao pagamento de uma taxa que varia, para cada exercício inspecionado, entre € 3.152,40 e € 34.915,85 nos termos da portaria n.º 923/99, de 20 de Outubro.

Quanto aos fins, o procedimento de inspecção classifica-se em procedimento de comprovação e verificação ou procedimento de informação¹⁷². O procedimento de comprovação e verificação visa a confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados

¹⁷⁰ Naquilo a que FREITAS PEREIRA denomina de *direito à avaliação da situação fiscal* - PEREIRA, MANUEL HENRIQUE DE FREITAS, *Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2005, pág. 280.

¹⁷¹ Como se refere no preâmbulo deste diploma, embora a inspecção tributária dependa exclusivamente da iniciativa da própria administração tributária, *a certeza e segurança jurídicas e a necessidade de viabilizar negócios jurídicos relevantes do ponto de vista da reestruturação empresarial e da dinamização da vida económica aconselham a flexibilização desse regime.*

¹⁷² Cfr. artigo 12.º do RCPIT.

tributários¹⁷³, enquanto o procedimento de informação visa o cumprimento dos deveres legais de informação ou de parecer dos quais a inspecção tributária seja legalmente incumbida¹⁷⁴.

Sempre que os fins de prevenção tributária ou a assistência no cumprimento das obrigações acessórias ou de pagamento dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários o justifiquem, deve ser assegurado o seu acompanhamento permanente com vista a seguir de perto a situação tributária do contribuinte tendo sempre em conta os critérios gerais definidos pela inspecção tributária¹⁷⁵. O acompanhamento permanente deverá ter uma componente essencialmente pedagógica por parte da inspecção tributária.

Quanto ao lugar da realização, o procedimento de inspecção pode classificar-se em procedimento Interno e procedimento externo ¹⁷⁶. Esta classificação assume especial relevância na medida em que, como veremos adiante a propósito dos limites temporais dos actos de inspecção, apenas o procedimento externo tem a virtualidade de suspender o prazo de caducidade do direito à liquidação, não tendo o procedimento interno esse efeito. Como o próprio nome o indica, o procedimento será interno quando os actos de inspecção se efectuem exclusivamente nos serviços da Administração tributária através da análise da forma e da coerência dos documentos. O procedimento, para ser classificado como interno, implica que os actos de inspecção sejam todos praticados exclusivamente nos serviços da administração tributária através da análise formal e de coerência dos documentos, pois, caso o não seja, estaremos perante um procedimento externo. O procedimento interno é uma espécie de inspecção cadastral, efectuada dentro dos próprios serviços de inspecção, com recurso aos elementos declarados pelos sujeitos passivos. Este tipo de procedimento engloba actividades de mera constatação em que a Administração se limita a verificar o cumprimento por partes dos sujeitos passivos dos seus deveres declarativos, quer se trate de deveres declarativos principais ou acessórios. Nestes casos a Administração limita-se a constatar de acordo com a informação que tem disponível nas suas bases de dados, se o sujeito passivo cumpriu ou não com os seus deveres. Tratam-se de actividades de controlo, em que a Administração não efectua qualquer

¹⁷³ Este é, pode-se afirmar, o procedimento por excelência utilizado mais frequentemente pela inspecção tributária cujo objectivo passa por apurar o cumprimento tributário, detecção de irregularidades e, eventualmente, apurar correctamente a situação tributária do sujeito passivo.

¹⁷⁴ Neste tipo de procedimento a inspecção tributária desenvolve outro tipo de actividades diversificadas, como a informação de reclamações gratuitas ou a informação da matéria de facto nas impugnações judiciais, nos termos do artigo 111.º n.º 2 alínea b) do CPPT.

¹⁷⁵ Cfr. artigo 12.º, n.º 2 do RCPIT.

¹⁷⁶ Cfr. artigo 13.º do RCPIT.

diligência fora das suas instalações. Contudo, esta actividade poderá constituir o ponto de partida para uma actuação efectiva da Administração para futuros e eventuais procedimentos de inspecção externos a desencadear.

Não se trata portanto de uma actividade propriamente fiscalizadora, em sentido estrito, trata-se de uma actividade de comprovação formal para verificação da exactidão do formalmente declarado pelo sujeito passivo. Outra actividade prende-se com a verificação dos valores declarados pelo sujeito passivo. Nestes casos a comprovação a concretizar prende-se com os valores efectivamente declarados pelo sujeito passivo, em que a Administração verifica, face ao elementos que dispõe, fornecidos por terceiros que com o sujeito passivo mantêm relações, se os elementos declarados pelo sujeito passivo se encontram conforme os elementos disponíveis. Este tipo de procedimento é efectuado apenas com os elementos que a Administração dispõe, com recurso a meios informáticos, nomeadamente para efeitos de cruzamento de informação. Trata-se por isso de acção inspectiva que não reveste especiais funções de investigação, típicas dos órgãos de inspecção. No procedimento interno pode a inspecção tributária solicitar informações e esclarecimentos aos sujeitos passivos, podendo ser feitas correcções em resultado do que for apurado.

Daqui resulta necessariamente que o procedimento será externo quando os actos de inspecção sejam praticados, total ou parcialmente, nas instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a administração tenha acesso¹⁷⁷.

Nesta actividade, já de cariz investigatório, visa-se verificar a exactidão dos valores declarados em função dos elementos que constam na sua contabilidade e documentos, se ocorre ou não alguma omissão de valores e se os valores declarados estão de acordo com as normas de incidência tributária que são aplicadas à sua actividade. Como afirma MANTERO SAÉNZ¹⁷⁸, é possível distinguir duas formas de exercer a actividade de inspecção tributária: *«hay una comprobacion de declaraciones o documentos presentados (...) hay una comprobación de*

¹⁷⁷ Como refere ALFARO, MARTINS «Sempre que o procedimento de inspecção envolver a verificação da contabilidade, livros de escrituração ou outros documentos relacionados com a actividade da entidade a inspeccionar, o procedimento de inspecção será externo [...]» - *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária Comentado e Anotado*, Lisboa, Áreas, 2003, pág. 123

¹⁷⁸ SAÉNZ, MANTERO, *La función Inspectora Tributaria*, in *Revista Española de Derecho Financeiro*, Madrid, Civitas, n.º 41, 1984, pág. 33,

dados consignados en libros y registros (que exigió el desplazamiento del órgano comprobador y que dio lugar al nacimiento de la función inspector)».

Sempre que o procedimento de inspecção vise a análise ou verificação da contabilidade, dos livros de escrituração ou outros documentos relacionados com a actividade do sujeito passivo inspeccionado, o procedimento de inspecção deve classificar-se sempre como sendo de natureza externa e realiza-se, regra geral, nas instalações ou dependências onde aqueles elementos estejam ou devam estar localizados. De referir que o procedimento de inspecção externo poderá ter lugar nas instalações do Técnico Oficial de Contas responsável pela contabilidade do sujeito passivo inspeccionado, quando os livros de escrita ou demais documentos de suporte dos registos contabilísticos da entidade inspeccionada se encontrarem aí centralizados.

No que diz respeito a esta questão da classificação do procedimento de inspecção como interno ou externo, há aqui alguns aspectos que importa ter em consideração, nomeadamente quanto àquilo a que denominamos de “aparência de procedimentos”. Esta “aparência de procedimentos” traduz-se nas situações em que embora os procedimentos sejam formalmente classificados pela Administração tributária de determinada forma, na realidade e materialmente, em função dos actos praticados, os mesmos não correspondem à classificação que lhes foi atribuída. E esta desconformidade pode e deve ter efeitos quanto ao resultado final do procedimento, efeitos esses que devem ser valorados contra a própria Administração, uma vez que esta se encontra vinculada ao princípio da legalidade.

Em concreto, significa isto que embora um procedimento seja classificado pela Administração como interno, na prática o mesmo pode vir a demonstrar-se, em função dos actos praticados, como externo, da mesma forma que um procedimento classificado como externo, por força dos actos praticados pode traduzir-se num procedimento interno, embora a primeira hipótese tenha menos probabilidades de vir a suceder. Uma destas situações de desconformidade entre o procedimento realizado e os actos efectivamente praticados é bem ilustrada no acórdão do TCA Sul de 09-12-2008, processo n.º 02504/08. Neste caso, em concreto, o relatório de inspecção foi o culminar de um procedimento de inspecção interno, pelo menos na perspectiva da Administração fiscal. Sucede que previamente a esse procedimento de inspecção interno esteve uma diligência de consulta, recolha e cruzamento de informação, que não carece de ordem de

serviço, nos termos do artigo 46.º n.º 4 alínea a) do RCPIT nem de notificação prévia prevista no artigo 50.º n.º 1 alínea a). Ou seja, na perspectiva da Administração fiscal ocorreram duas diligências distintas: a recolha de informação primeiro e o procedimento interno de inspecção realizado nas instalações da Administração que deu lugar ao relatório final com as correcções que estiveram na origem da liquidação sindicada. Apurou-se no entanto que foi com base nos elementos recolhidos naquela primeira diligência que foram propostas as correcções constantes no relatório, isto é, os actos praticados no âmbito do procedimento interno não teriam ocorrido não fosse aquela primeira diligência. Por outras palavras, aquela qualificação formal das duas acções inspectivas, a primeira como diligência de recolha de informação e a segunda como procedimento interno, traduziram-se na prática e materialmente como um procedimento de inspecção externo, o qual não obedeceu às formalidade previstas para o mesmo e que por isso tiveram por efeito a invalidade das liquidações.

Como se escreve no referido aresto *«Dir-se-á que toda a inspecção decorreu nos serviços da administração, o que logo lhe outorga carácter interno. Só que esta inspecção foi precedida de uma diligência de recolha de informação nas instalações do sujeito passivo, informação essa que esteve na origem e fundamentação de todo o relatório. Informação que só ficou disponível para a administração fiscal porque a recolheu junto do sujeito passivo, deslocando-se às instalações deste. Assim, a dita inspecção «interna» não resultou de uma mera inspecção que analise a correcção formal dos documentos entregues e sua coerência com as declarações apresentadas»*. O raciocínio do Tribunal é lógico: se a primeira diligência apenas tinha como objectivo a consulta, recolha e cruzamento de documentação, então a mesma não podia servir, como efectivamente serviu, para fundamentar as correcções à matéria tributável. O relatório de inspecção demonstrou que a referida diligência não se destinou a mera informação mas sim para afectiva identificação de eventuais infracções e análise de contabilidade do sujeito passivo de modo a que pudessem resultar correcções à matéria tributável.

Se o procedimento se tivesse iniciado com a primeira diligência que foi qualificada como de mera recolha de informação, a mesma teria de ser sempre qualificada como procedimento externo pois teve início nas instalações do sujeito passivo, tendo a informação recolhida através do mesmo sido de tal forma relevante que fundamentou o relatório e as correcções posteriormente efectuadas, ou seja, com total cabimento na previsão da alínea b) do artigo 13.º

do RCPIT. Pode por isso concluir-se que a qualificação dada pela Administração a um procedimento não tem carácter vinculativo, se se vier a revelar que o conteúdo dos actos praticados for contrário à qualificação dada, pois como se afirma de forma cristalina no acórdão em referência, *«a qualificação do procedimento como inspecção interna, ou externa, não depende do arbítrio da administração fiscal. Obedece a critérios específicos, os quais validam, ou não, a designação escolhida»*

Numa situação como esta, em que os actos materialmente praticados revelam a existência de um procedimento distinto daquele que foi formalmente indicado pela Administração, ou seja, um procedimento externo “de facto” embora formalmente qualificado como interno, os vícios referentes à falta de notificação prévia ao sujeito passivo exigida pelo artigo 49.º n.º 1 do RCPIT, bem como a ausência de ordem de serviço exigida pelo artigo 46.º n.º 2 do RCPIT devem ter como consequência a invalidade da liquidação, nomeadamente devem levar à sua anulação. Pegando nas palavras de FREITAS PEREIRA, *«De acordo com a preeminência da lei – que não é exclusiva do Direito Fiscal – só a lei é fundamento da actividade da administração, sendo em face dela que se pode aferir da validade dos actos praticados pela administração fiscal – só a lei pode legitimar qualquer actividade tributária e esta tem de ser conforme à lei»*¹⁷⁹, pelo que a actuação da Administração nestas circunstâncias, e ao arrepio da lei, implica a invalidade do acto tributário praticado na sequência de tal actuação,

Este raciocínio aplica-se obviamente também ao caso inverso, ou seja, ao caso em que formalmente a Administração qualifica um procedimento como externo, notificando o sujeito passivo do mesmo, mas não praticando quaisquer actos fora das suas instalações, nomeadamente não se deslocando às instalações do sujeito passivo, ou do seu TOC, de forma a aí analisar a sua documentação e contabilidade. E uma actuação destas não terá assim tão pouco cabimento se pensarmos que, embora sujeita ao princípio da legalidade e proporcionalidade, a Administração, através deste expediente, poder suspender o prazo de caducidade do direito à liquidação (como já vimos, só o procedimento externo tem esse efeito). Mais uma vez, estamos perante uma “aparência de procedimento” que deverá ter como efeito a invalidade do acto tributário final (a liquidação). Uma actuação destas configura uma clara violação do princípio da legalidade, pois não podemos esquecer que o instituto da caducidade é

¹⁷⁹ PEREIRA, MANUEL HENRIQUE DE FREITAS, *Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2005, pág. 132

uma garantia dos contribuintes e, como tal, encontra-se protegida por este princípio, tal como previsto no artigo 8.º n.º 1 alínea a) da LGT. Além disso, a utilização de um expediente como este apenas para evitar o decurso do prazo, prolongando-o, é atentatório contra vários outros princípios, que iremos ter oportunidade de analisar melhor, como são os princípios da proporcionalidade e adequação (artigo 7.º do RCPIT), bem como o próprio princípio da verdade material (artigo 6.º do RCPIT), que impõem, como bem anotam NUNO DE OLIVEIRA GARCIA e RITA CARVALHO NUNES, «*que o procedimento de inspecção seja utilizado tão só como meio de apurar a realidade tributária (subjacente, por exemplo, aos actos de autoliquidação) – sendo por isso um instrumento fundamental da actuação Administrativa – e não como modo de prolongar, temporal e artificialmente, o direito à liquidação e cobrança de imposto (...)*»¹⁸⁰.

Por último, quanto ao âmbito e extensão o procedimento de inspecção pode classificar-se em procedimento geral ou polivalente e procedimento parcial ou univalente¹⁸¹. O procedimento de inspecção classifica-se como geral ou polivalente quando a inspecção tiver por objecto a situação tributária global ou o conjunto dos deveres tributários dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários. O procedimento de inspecção será parcial ou univalente quando a inspecção abranja apenas algum ou alguns tributos, algum ou alguns deveres dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários. O procedimento de inspecção será ainda parcial quando se limite à consulta e recolha de documentos ou elementos, à verificação de sistemas informáticos dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários e ao controlo de bens em circulação.

A classificação e definição do procedimento inspectivo quanto ao seu âmbito e extensão assume uma relevância importante no seu desenrolar, uma vez que irá balizar os limites à prática dos actos inspectivos, ao delimitar o objecto do procedimento e os respectivos poderes inspectivos dos funcionários encarregues de cada inspecção em concreto.

A extensão diz respeito ao período ou períodos de tributação inspeccionados de acordo com o âmbito definido para a inspecção. Contudo, a definição do âmbito e extensão do procedimento não o torna imutável, nem implica automaticamente que essa classificação não possa sofrer alterações, pois no decorrer do procedimento de inspecção o âmbito e extensão podem ser

¹⁸⁰ GARCIA, NUNO DE OLIVEIRA e NUNES, RITA CARVALHO, *Inspecção Tributária Externa e a Relevância dos Actos Materiais de Inspecção*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º 1, Ano IV, Março de 2011, Coimbra, Almedina, pág. 256.

¹⁸¹ Cfr. artigo 14.º do RCPIT, na redacção dada pelo n.º 2 do artigo 4.º da Lei n.º 50/2005, de 30 de Agosto.

alterados mediante despacho fundamentado da entidade que tiver ordenado o procedimento inspectivo¹⁸². Assim, é possível que os fins do procedimento de inspecção¹⁸³ e a sua extensão sejam alterados após o início do procedimento por iniciativa da administração tributária ou a solicitação do próprio sujeito passivo ou demais obrigados tributários, caso fundamentem de forma sustentada a sua pretensão.

No entanto, toda e qualquer alteração da extensão do procedimento encontra-se sujeita ao preenchimento de determinadas condições, a saber¹⁸⁴: deve ser precedida de um despacho fundamentado, de direito e de facto, contendo quais as razões que justificam a alteração; ser autorizada pelo mesmo órgão administrativo que ordenou o procedimento que é objecto de alteração; conter, em termos gerais, todas as menções exigíveis para os actos administrativos, já que não se trata de um mero despacho interno; e ser notificada ao contribuinte inspeccionado.

A notificação do despacho que ordenou a alteração da extensão do procedimento inspectivo assume relevância, na medida em que a partir desse momento o sujeito passivo deixa de poder opor-se à realização dos respectivos actos inspectivos.

Cabe ainda realçar que, no que diz respeito à escolha do tipo de acção inspectiva a realizar, é à Administração tributária que compete, de acordo com critérios de oportunidade e conveniência por si definidos, essa escolha, gozando para tal de uma razoável margem de discricionariedade. Esta liberdade é usual um pouco por todo o lado. Por exemplo, em Espanha, os artigos 109.º e 110.º da Ley General Tributaria, ao tratar dos meios de comprovação e inspecção tributária, elencam, exemplificativamente, vários meios e prevêem a liberdade de eleição dos mesmos. Como afirmam MARTÍN QUERALT e CASADO OLLERO “*del tenor del artículo 110 LGT se desprende la libertad de elección de medios para la Administración, no fijándose criterios de prioridad entre la utilización de unos y otros ni entre el valor que deba dársele a cada uno*”. Desde que se observem os limites previstos na legislação tributária, é a Administração tributária que decide qual o tipo de acção inspectiva que irá desencadear, ou seja, e dito de outra forma, é a Administração que decide, com base nos elementos de que dispõe, como, quando e quem deverá ser inspeccionado

¹⁸² Artigo 15.º do RCPIT, na redacção dada pelo n.º 2 do artigo 4.º da Lei 50/2005, de 30 de Agosto.

¹⁸³ Procedimento de comprovação e verificação e o procedimento de informação.

¹⁸⁴ Aliás à semelhança do que está previsto no artigo 123.º do CPA.

3. A MARCHA DO PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO DE INSPECÇÃO

Relembrando a primeira parte deste estudo, nomeadamente quanto às considerações gerais e caracterização da inspecção tributária enquanto poder do Estado, desta caracterização resulta que a actividade inspectiva se insere na denominada função de controlo da Administração tributária, cujo objectivo primacial é fomentar o cumprimento e modificar as condutas de incumprimento, de forma a aumentar os índices do cumprimento das obrigações fiscais, e em consequência, preservar e aumentar as receitas do Estado, para bem de um Estado fiscal justo e igual.

Acontece que não constitui tarefa fácil aferir a real capacidade contributiva dos contribuintes atendendo à complexidade da realidade económica que preside às relações económicas dos contribuintes, até por força da crescente importância da privatização da relação jurídica tributária, igualmente abordada na primeira parte deste estudo. Esta complexidade exige naturalmente que a Administração tributária goze de uma margem de manobra, ou seja, de uma margem de discricionariedade que lhe permita optar e decidir o que realmente releva para melhor conduzir a actividade inspectiva. Por outras palavras, significa isto que é à Administração tributária que cabe, regra geral¹⁸⁵, decidir, quanto à oportunidade e conveniência, o momento para desencadear a acção inspectiva, pelo que, obviamente neste capítulo goza de uma ampla margem discricionária. Como afirma ANA MARIA JUAN LOZANO¹⁸⁶, “*la inspección de los tributos tiene, en principio, libertad para organizar el desarrollo de la instrucción en cada expediente, y por tanto para decidir cuáles son las facultades de las que va hacer uso frente a cada obligado tributario*”. A Administração tributária tem assim considerável margem de liberdade quanto à oportunidade e conveniência da acção inspectiva.

No entanto, e apesar desta discricionariedade conferida na sua actuação inspectiva, tal não a torna aleatória, na medida em que a mesma, com referência aos vários interesses em causa, nomeadamente o interesse público, o interesse dos contribuintes e da própria Administração, se deve basear em critérios técnicos de selecção dos contribuintes, assentes numa planificação. Todavia, apesar deste prévio planeamento, a Administração mantém sempre na sua actuação uma margem de discricionariedade, sob pena de comprometer a eficácia e eficiência da sua

¹⁸⁵ Como já vimos anteriormente, o procedimento tributário de inspecção pode ser desencadeado por iniciativa do sujeito passivo.

¹⁸⁶ Cfr. LOZANO, ANA MARIA JUAN, *La inspección de Hacienda ante la Constitución*, IEF, Madrid, Marcial Pons, 1993, pág. 118.

actuação. A este propósito, estabelece o artigo 23.º do RCPIT que, “*sem prejuízo da possibilidade de realização de outras acções de inspecção, a actuação da inspecção tributária obedece ao Plano Nacional de Actividades da Inspeção Tributária (PNAIT)*”.

O PNAIT, que é elaborado anualmente pela DSPCIT, com participação das unidades orgânicas da inspecção tributária e aprovado pelo Ministro das Finanças, sob proposta do Director-Geral dos Impostos, define os programas, critérios e acções a desenvolver que servem de base à selecção dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários a inspecionar. De referir que, nos termos do artigo 26.º do RCPIT, embora o PNAIT tenha carácter reservado, a Administração tributária deve divulgar os critérios genéricos nele definidos para a selecção dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários a inspecionar. Trata-se de um mecanismo de protecção cujo objectivo é salvaguardar a eficácia da actuação da Administração, que passa pela necessidade de guardar sigilo de pelo menos parte do plano de actividades da Administração. Embora, por um lado se compreenda que assim seja, já que a divulgação da totalidade dos critérios e actuação da inspecção pode colocar em causa a sua actuação, por outro, este carácter reservado pode comprometer a transparência da actuação da actividade inspectiva, pois, como refere MARTINS ALFARO, se o PNAIT não fosse reservado poderia ser mais vantajoso, quer para o Estado, quer para os contribuintes. Afirmo o Autor que “*seria vantajoso para os cidadãos, na medida em que lhes permitira adequar o seu comportamento fiscal aos concretos critérios inspectivos definidos, de modo a poderem minimizar os riscos de uma inspecção, a qual não é normalmente desejada pelo mais cumpridor dos contribuintes. E seria vantajoso para o Estado, na medida em que diminuiria significativamente o universo dos sujeitos passivos a inspecionar e permitiria, portanto, concentrar, recursos inspectivos. Em matéria de impostos, o Estado só terá a ganhar se informar exhaustivamente os cidadãos, pois a mais informação corresponde sempre melhor adequação de comportamentos fiscais e, por isso, menor desperdício de recursos em toda a sociedade*”¹⁸⁷. Ainda assim, parece-nos que a divulgação de tais critérios gerais, mantendo a reserva, assegura plenamente a almejada transparência da actuação da Administração. Isto porque os contribuintes têm a obrigação de ter e manter a sua situação fiscal regularizada, cumprindo com as suas obrigações fiscais, principais e acessórias, sem ter necessidade de saber em concreto se potencialmente poderá ou não ser abrangido por um determinado plano. É que, parece-nos que quem sustenta a divulgação sem reservas dos

¹⁸⁷ Cfr. ALFARO, MARTINS, *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária Comentado e Anotado*, Áreas Editoras, Lisboa, 2003, pág. 197

critérios de actuação da inspecção, subjaz a ideia de actuação em função desses critérios, no sentido adequar o seu comportamento fiscal a esses critérios, consoante os mesmos possam abranger ou não determinado contribuinte¹⁸⁸. Este nosso entendimento é suportado, por exemplo, pela decisão do Supremo Tribunal Espanhol, de 17-02-2001, n.º 6557/2001: «*La publicidad de los Planos de Inspección dejaría inerte a la Inspección de Hacienda ante los contribuyentes pues, enterados de que van a ser objeto en el año de que se trate de actuaciones de comprobación e investigación, procederían a presentar ças correspondientes declaraciones complementarias o las principales no presentadas, dando lugar a una permanente “amnistia” fiscal de las sanciones.*». A isto acresce ainda um outro aspecto que se prende com o facto de a selecção dos contribuintes a inspecionar não se limitar aos critérios definidos nos planos elaborados mas também noutros factores elencados no artigo 27.º do RCPIT. A planificação constitui no fundo a consequência natural da necessidade perseguir e prosseguir um determinado objectivo. Ora, para se prosseguir determinado objectivo, e tendo na sua posse todos os elementos para a prossecução desse objectivo, é necessária uma planificação para que a utilização desses elementos na posse da Administração seja efectuada de forma eficaz, eficácia essa assegurada através de uma maior racionalidade no trabalho a realizar de forma a obter melhores resultados, mediante uma optimização dos recursos¹⁸⁹.

Como também já vimos, a propósito da definição de procedimento tributário e da sua estrutura faseada, a qual também identificamos (iniciativa, instrução e decisão), constatamos que o procedimento de inspecção contém algumas particularidades próprias que se desviam ligeiramente daquela estrutura comum a todos os procedimentos administrativos. Isto porque, como já vimos e iremos ver, antes do procedimento se iniciar formalmente há toda uma série de actos preparatórios que antecedem o início formal do procedimento propriamente dito. Podemos mesmo afirmar que esta fase prévia inclui ela própria uma iniciativa e uma instrução, já que se selecciona um sujeito passivo e se recolhe uma série de elementos sobre o mesmo, proveniente de todo o cruzamento de informação disponível, resultante quer dos elementos declarados pelo próprio, quer pelos elementos declarados por outros obrigados tributários que com ele mantenham ou tenham mantido relações económicas.

¹⁸⁸ Este carácter reservado é também reconhecido em Espanha, quanto ao *Plan de control tributario*, prevendo o artigo 116.º da Ley General Tributaria: «*La Administración tributaria elaborará anualmente un Plan de control tributario que tendrá carácter reservado, aunque ello no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que lo informen.*».

¹⁸⁹ DOMINGUEZ, AITOR ORENA, *Discrecionalidad, Arbitrariedad e Inicio de Actuaciones Inspectoras*, Navarra, Thomson Aranzadi, 2006, pág. 119.

Este pequeno intróito serve então para dizer que o procedimento de inspecção, antes de se iniciar¹⁹⁰, depende de uma fase prévia, que passa por saber quem será o sujeito passivo inspeccionado – a selecção dos sujeitos passivos. Esta obedece a critérios de objectivos e subjectivos¹⁹¹. Como referem JOSÉ ANTÓNIO COSTA ALVES e JESUÍNO ALCÂNTARA MARTINS¹⁹², os critérios objectivos de selecção resultam de sugestões das várias áreas da gestão dos diferentes impostos, sugestões das unidades orgânicas da inspecção tributária, estudos comportamentais, nomeadamente denúncias, informações de outras entidades, pedidos de cooperação administrativa entre entidades de Estados Membros, troca de informações no âmbito de convenções, cruzamentos automáticos, tal como já forma analisados no capítulo referente às novas abordagens da inspecção tributária, a propósito da relevância da privatização da relação jurídica tributária. Ainda segundo os mesmos Autores, os critérios subjectivos *partem da necessidade de ponderar quantas acções de inspecção deverá ter um determinado programa de inspecção e sobretudo ponderar o grau de importância de cada um dos critérios de selecção. Assim, construído o universo de contribuintes que preenche um, ou vários critérios de selecção, há que proceder à selecção nominal dos contribuintes a inspeccionar, utilizando: critérios aleatórios, critérios de nível de materialidade, critérios mistos, universo total*¹⁹³.

Ainda nesta temática do procedimento de inspecção externo, há que proceder a algumas distinções que nesta fase se nos afiguram pertinentes, fruto da imprecisão terminológica utilizada pelo legislador no RCPIT. Essa distinção prende-se com as expressões *procedimento de inspecção externo e acção inspectiva*, isto porque se tratam de situações distintas. Embora, como iremos ver, formalmente o procedimento externo se inicie com a assinatura pelo sujeito passivo ou obrigado tributário da ordem de serviço ou do despacho, a verdade é que este tem início antes, pois como resulta do artigo 44.º do RCPIT, este procedimento pressupõe a preparação, programação e planeamento, tendo em vista os objectivos a alcançar. Além disso, o

¹⁹⁰ Referimo-nos ao seu início formal, pois como resulta da exposição sobre a relevância da privatização jurídica tributária na inspecção, muito antes disso, a Administração tributária já dispõe de um vasto leque de elementos sobre cada sujeito passivo, que lhe permitirá ter um suporte documental muito antes do procedimento, ou seja, apesar deste ainda não ter formalmente começado, já muita recolha de informação e cruzamento de dados foi feita.

¹⁹¹ Este carácter reservado é também reconhecido em Espanha, quanto ao *Plan de control tributario*, prevendo o artigo 116.º da Ley General Tributaria: «*La Administración tributaria elaborará anualmente un Plan de control tributario que tendrá carácter reservado, aunque ello no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que lo informen.*».

¹⁹² CFR. ALVES, JOSÉ ANTÓNIO COSTA e MARTINS, JESUÍNO ALCÂNTARA, *Manual de Procedimento e de Processo Tributário*, Ministério das Finanças e da Administração Pública, Direcção Geral dos Impostos, Centro de Formação, 2008, pág. 127.

¹⁹³ In *Manual de Procedimento e de Processo Tributário*, Ministério das Finanças e da Administração Pública, Direcção Geral dos Impostos, Centro de Formação, 2008, pág. 128.

sujeito passivo ou obrigado tributário já foi notificado anteriormente, através de carta aviso¹⁹⁴, que deve ser enviada com uma antecedência mínima de cinco dias, e que visa dar-lhe a conhecer o âmbito e extensão do procedimento de inspecção bem como dos direitos e deveres que lhe assistem neste âmbito, através de um folheto informativo. Portanto, o procedimento de inspecção externo configura toda a sucessão temporal de actos, desde a selecção do sujeito passivo, passando pela preparação, programação e planeamento e que culmina com a notificação do relatório final de inspecção tributária. Por sua vez, a acção inspectiva externa distingue-se do procedimento de inspecção, já que integra este. A acção inspectiva contempla a sucessão temporal de actos materiais de inspecção praticados pelos funcionários da Inspeção (enquanto órgão), que se inicia com a assinatura da ordem de serviço ou do despacho e termina com a conclusão dos actos prevista no artigo 61.º do RCPIT, em que o funcionário procede à notificação da nota de diligência que dá por concluída a prática dos actos de inspecção, leia-se, dos actos materiais da inspecção. Porém o procedimento apenas se conclui com a notificação do relatório final de inspecção, pois após a conclusão dos actos materiais de inspecção, o procedimento prossegue nas instalações do órgão de inspecção. É assim inequívoco que o procedimento externo formalmente se inicia com a assinatura da ordem de serviço (coincidindo neste caso com o início da prática de actos de inspecção) e termina com a notificação do relatório final de inspecção tributária (que não coincide com a conclusão dos actos de inspecção).

Com todo o manancial de informação que a Administração tributária consegue recolher, através dos meios descritos na primeira parte deste estudo, à qual é efectuada uma análise, conjugado com os Planos elaborados com base em critérios resultantes dessa informação, tem então início o procedimento de inspecção que depende por isso de uma preparação¹⁹⁵, programação e um planeamento adequado aos objectivos a atingir, nos termos do artigo 44.º do RCPIT. Esta preparação constitui então o início do procedimento de inspecção.

¹⁹⁴ A carta aviso vem prevista no artigo 49.º do RCPIT configura uma notificação prévia para o procedimento de inspecção e visa possibilitar a preparação do sujeito passivo para a inspecção a que será submetido.

¹⁹⁵ Nos termos do n.º 1 do artigo 44.º n.º 1 do RCPIT, esta preparação implica a recolha de toda a informação disponível sobre o sujeito passivo, incluindo a do seu processo individual, a informação obtida ao abrigo dos deveres de cooperação, quer a dos indicadores económicos e financeiros da actividade.

Contudo, em termos formais, o procedimento de inspecção externo¹⁹⁶ apenas se inicia, nos termos do artigo 51.º n.º 2 do RCPIT, com a assinatura pelo sujeito passivo ou obrigado tributário da ordem de serviço ou despacho. Assim, e concretizando as fases do procedimento tributário e aplicando ao procedimento tributário de inspecção temos que, quanto à sua iniciativa (como já vimos), o procedimento de inspecção pode ser desencadeado oficiosamente pela Administração tributária – que é a regra -, ou por iniciativa do próprio sujeito passivo – que será a excepção.

Isto pese embora o sujeito passivo já tenha, regra geral, sido notificado de uma carta aviso, cuja finalidade é dar a conhecer o âmbito e a extensão do procedimento de inspecção, bem como dos seus direitos e deveres, carta aviso essa que deve ser enviada com uma antecedência mínima de cinco dias em relação ao início do procedimento¹⁹⁷. No fundo, esta notificação prévia visa possibilitar a preparação da entidade inspeccionada para o procedimento que se irá iniciar¹⁹⁸. Trata-se de um corolário do princípio da cooperação, que mesmo que não tivesse previsão no artigo 49.º do RCPIT, a mesma decorre expressamente do artigo 59.º n.º 3 alínea i) da LGT e artigo 69.º n.º 2 também da LGT¹⁹⁹. Todavia, nem sempre será assim, pois em determinadas situações não haverá lugar a esta notificação prévia. De referir que esta data assume particular relevância, na medida em que é a partir desta que se inicia, como veremos mais à frente e em detalhe, a contagem do prazo de seis meses, para efeitos de suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação, nos termos dos artigos 51.º n.º 2 do RCPIT e 46.º n.º 1 da LGT²⁰⁰. Compreende-se que assim seja, pois nem sempre esta carta aviso é enviada ao sujeito passivo ou obrigado tributário, não fazendo sentido que em alguns casos o prazo de iniciasse numa data e para outros noutra data.

¹⁹⁶ A marcha do procedimento a que nos remos agora referir é o procedimento externo já que no procedimento interno, na medida em que se realiza apenas dentro das instalações da Administração tributária, pelo que o sujeito passivo apenas virá a ter conhecimento de se encontra a ser inspeccionado quando é notificado para exercer o direito de audição prévia sobre o projecto de relatório de inspecção nos termos do artigo 60.º do RCPIT. No entanto, nada impede que o sujeito passivo não possa no decurso do procedimento de inspecção interno, ao abrigo do princípio da cooperação ser notificado para prestar eventuais esclarecimentos.

¹⁹⁷ Cfr. artigo 49.º do RCPIT.

¹⁹⁸ Na eventualidade da carta aviso ser devolvida com indicação de não ter sido levantada, de ter sido recusada ou com a indicação de que o destinatário se encontra em parte incerta, presume-se a notificação do sujeito passivo, nos termos do artigo 43.º do RCPIT.

¹⁹⁹ Nos termos do artigo 59.º n.º 1 alínea i) da LGT, a Administração tributária deve comunicar antecipadamente o início da inspecção da escrita, com a indicação do seu âmbito do seu âmbito e extensão e dos direitos e deveres que assistem ao sujeito passivo. Por sua vez, o artigo 69.º n.º 2, na sua primeira parte, exige que o início do procedimento dirigido ao apuramento de qualquer situação tributária é comunicado aos interessados.

²⁰⁰ Convém notar que existe jurisprudência, nomeadamente a que emana do acórdão do TCA Sul, de 09-05-2007, processo n.º 01675/07, que considerou relevante para aferir o início do procedimento de inspecção a data da notificação da carta aviso e não a data da assinatura pelo sujeito passivo da ordem de serviço.

Retomando o nosso discurso, como atrás afirmámos, em determinadas situações não haverá lugar à notificação prévia – carta aviso –, nomeadamente nos casos previstos no artigo 50.º do RCPIT, que são:

- O procedimento vise apenas a consulta, recolha ou cruzamento de documentos destinados à confirmação da situação tributária do sujeito passivo ou obrigado tributário;
- O fundamento do procedimento for participação ou denúncia efectuada nos termos legais e estas contiverem indícios de fraude fiscal;
- O objecto do procedimento for a inventariação de bens ou valores em caixa, testes por amostragem ou quaisquer actos necessários e urgentes para aquisição e conservação da prova;
- O procedimento consistir no controlo dos bens em circulação e da posse dos respectivos documentos de transporte;
- O procedimento se destine a averiguar o exercício de actividade por sujeitos passivos não registados;
- A notificação antecipada do início do procedimento de inspecção for, por qualquer outro motivo excepcional devidamente fundamentado pela administração tributária, susceptível de comprometer o seu êxito.

Esta indicação de situações específicas de dispensa de notificação prévia merece no entanto algumas reservas da nossa parte, que se prendem com a sua possível colisão com o previsto na LGT. Como vimos,, nos termos da LGT, a regra é de que, nos termos do n.º 2 do artigo 69.º da LGT, *o “início do procedimento dirigido ao apuramento de qualquer situação tributária é comunicado aos interessados, salvo quando a comunicação possa pôr em causa os efeitos úteis que visa prosseguir ou o procedimento incida sobre situações tributárias em que os interessados não estão ainda devidamente identificados”*. Portanto, o crivo para se aferir esta situação excepcional de não notificação prévia da carta aviso é, nos termos do segundo segmento, se essa comunicação puder comprometer o efeito útil do procedimento ou se este incidir sobre situações tributárias em que os interessados. Ora, atendendo a que o RCPIT tem natureza regulamentar, o mesmo deve conformar-se com o previsto na LGT, tal como expressamente prevê o n.º 5 do artigo 54.º da LGT: *“Sem prejuízo do disposto na presente lei, o exercício do direito de inspecção tributária constará do diploma regulamentar próprio”*. Sustentamos por isso

que esta dispensa de notificação deve ser interpretada no sentido de que essa dispensa, em qualquer das situações tipificadas no n.º 1 do artigo 50.º do RCPIT, apenas pode ocorrer se a mesma puder comprometer o êxito e o efeito útil do procedimento, sob pena de contrariar o espírito da LGT, nomeadamente da segunda parte do n.º 2 do artigo 69.º da LGT e das excepções aí indicadas como fundamento para a dispensa de notificação prévia.

Assim, assinada a ordem de serviço pelo sujeito passivo, obrigado tributário ou um seu representante, tem início o procedimento de inspecção, iniciando-se a acção inspectiva propriamente dita (fase da instrução), ou seja a prática de actos materiais de inspecção, que consiste na análise e recolha de elementos considerados relevantes que poderão servir de fundamento às correcções que eventualmente venham a ter lugar, em função dessa mesma análise e recolha, independentemente dessas correcções serem técnicas ou por recurso à metodologia indirecta. Esta recolha e análise de elementos assume-se como fundamental já que serão com base nestes que a fundamentação dos actos tributários que vierem a ser praticados assentará, o que bem se compreende, pois sem elementos de prova credíveis que fundamentem o acto, reduz-se de forma significativa a fundamentação que serve de suporte às correcções efectuadas e, consequentemente, aumentam as hipóteses de o mesmo poder vir a ser sindicado com sucesso por parte do sujeito passivo. A fundamentação tem por base os meios de prova recolhidos na fase de análise e verificação da situação tributária do sujeito passivo.

O artigo 63.º n.º 1 do RCPIT refere expressamente que os actos tributários ou em matéria tributária que resultem do relatório de exame à escrita poderão fundamentar-se nas suas conclusões, através da adesão ou concordância com estas, devendo no entanto a entidade competente para a sua prática fundamentar eventuais divergências face às conclusões do relatório. Aliás, mesma que tal previsão não constasse no RCPIT, tal é o que resulta do n.º 1 do artigo 77.º da LGT, que impõe que a decisão do procedimento seja sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito, podendo no entanto a mesma consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos em anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório de fiscalização.

Uma vez concluídos os actos de inspecção, o procedimento prossegue com a emissão de uma nota de diligência (artigo 61.º n.º 1 do RCPIT), que determina a data em que se consideram

concluídos os actos de inspecção (e não procedimento de inspecção), nota esta que é emitida pelo funcionário incumbido do procedimento que procede à sua entrega ao sujeito passivo inspeccionado. Esta nota de diligência visa dar a conhecer ao sujeito passivo e aos próprios serviços da conclusão dos actos de inspecção, conclusão esta que ocorre quando se dão por terminadas as averiguações e comprovações necessárias ao procedimento de inspecção, ou seja, quando se termina a recolha de prova considerada suficiente para fundamentar as correcções a fazer. Esta conclusão significa o termo do trabalho de análise e recolha de elementos da contabilidade. A nota de diligência deve obrigatoriamente mencionar as tarefas realizadas, independentemente de se tratar de uma acção de inspecção externa que tenha por objectivo a consulta, recolha e cruzamento de informação ou o controlo dos sujeitos passivos não registados, quer se trate de uma acção inspectiva externa dirigida a um sujeito passivo concreto, tendo em vista uma concreta situação fiscal – está assim terminada a fase da instrução.

Após a nota de diligência, inicia-se a fase decisória, procedendo-se à elaboração do projecto de conclusões do relatório, que deverá ser notificado ao sujeito passivo no prazo de dez dias. No entanto, esta notificação apenas tem lugar quando da prática dos actos de inspecção decorrerem propostas de correcção que possam originar actos tributários ou em matéria tributária desfavoráveis ao sujeito passivo inspeccionado (artigo 60.º do RCPIT).

O sujeito passivo notificado do projecto deverá, num prazo a fixar entre dez a quinze dias, pronunciar-se em sede de audição prévia, sobre as propostas de correcção constantes no projecto de relatório. Há que referir que os elementos novos suscitados pelo sujeito passivo em sede de audição prévia têm obrigatoriamente de ser tidos em consideração na fundamentação da decisão, ou seja, no relatório final (artigo 60.º n.º 7 da LGT). Este projecto constitui uma versão provisória e preliminar do relatório que constituem as conclusões a que se chegou em resultado da acção inspectiva e que consubstanciam o suporte das correcções efectuadas em função dos elementos analisados e recolhidos. Este projecto, no fundo, contém todos os elementos constantes no relatório final. Aliás, o projecto de relatório poderá nem sofrer alterações relativamente ao relatório final, consoante o sujeito passivo tenha ou não exercido o seu direito de audição prévia, pois este direito é uma mera faculdade, pelo que pode ou não ser exercida pelo sujeito passivo. Caso o seja, todos os argumentos invocados deverão ser levados

em consideração, e que poderão ou não ser aceites, contudo, independentemente da sua aceitação ou não, deverá a posição da inspecção ser sempre fundamentada.

Continuando com a marcha do procedimento, após o decurso do prazo para o exercício do direito de audição pelo sujeito passivo, é, por fim, elaborado o relatório final de inspecção, que deverá ser notificado ao sujeito passivo por carta registada²⁰¹, sendo que é na data desta notificação que se considera concluído o procedimento de inspecção (artigo 62.º n.º 2 do RCPIT). Trata-se da fase integrativa de eficácia. O relatório final procede assim, em função do trabalho desenvolvido no decurso da acção inspectiva, à identificação e sistematização dos factos detectados e procede à sua qualificação jurídica (artigo 62.º do RCPIT). De referir que, nos termos do artigo 64.º do RCPIT, o sujeito passivo pode, no prazo de trinta dias após a notificação do relatório final, solicitar ao Director-Geral, o sancionamento das conclusões do relatório, considerando-se o mesmo tacitamente deferido caso a Administração não se pronuncie no prazo de seis meses. Perante este deferimento, expresso ou tácito, por razões de certeza e segurança jurídica, a Administração não pode, durante os três anos seguintes à data da notificação do relatório, proceder em sentido diverso das conclusões desse mesmo relatório.

²⁰¹ Convém no entanto ter presente os casos em que o relatório de inspecção contém correcções efectuadas com recurso a métodos indirectos. É que, nos termos do artigo 60.º n.º 2 do Código do IRC, prevê-se expressamente que a notificação do lucro tributável fixado por métodos indirectos deve ser efectuada mediante carta registada com aviso de recepção. Parece-nos por isso que, nos casos em que no relatório de inspecção se tenha recorrido a tal metodologia, o relatório deva ser notificado através de carta registada com aviso de recepção.

4. DIREITOS E DEVERES NO PROCEDIMENTO DE INSPECÇÃO

No que diz respeito aos direitos e deveres dos intervenientes no procedimento tributário de inspecção optámos por não autonomizar os direitos e deveres do sujeito passivo dos direitos e deveres da Administração tributária, atendendo a que, por um lado, existem deveres iguais para um e para o outro, como por exemplo o dever de cooperação e, por outro, devido ao facto de ao direito de um corresponder o dever do outro – é o que sucede por exemplo, com o dever de fundamentação, que constitui um direito do sujeito passivo e um dever da Administração tributária.

4.1. DIREITO À INFORMAÇÃO

O direito à informação²⁰² tem, como a esmagadora maioria dos direitos que aqui serão alvo de análise, uma matriz constitucional, sendo o artigo 268.º n.º 1 da CRP que define o seu conteúdo mínimo. Este preceito consagra o direito de os cidadãos serem informados pela Administração, sempre que o requeiram, sobre o andamento dos processos em que sejam directamente interessados, bem como o direito de acesso aos arquivos e registos administrativos. Por razões óbvias, em sede de procedimento de inspecção, apenas nos interessa a primeira parte do preceito constitucional.

Este direito constitui um corolário da transparência que se exige no procedimento administrativo, por força do princípio do Estado de Direito Democrático. O CPA materializa, no seu artigo 61.º, as dimensões deste direito bem como o seu nível de intensidade que varia, ou seja, é maior ou menor consoante a relação que o particular tem com os interesses em causa.

O artigo 61.º do CPA determina então que os particulares directamente interessados têm direito a requerer informação sobre o andamento do procedimento e a resolução definitiva nele tomada, devendo a informação ser prestada no prazo de dez dias. Além disso, este direito confere igualmente legitimidade para consultar o processo que não contenha documentos classificados ou que revelem segredo comercial ou industrial ou segredo relativo à propriedade literária,

²⁰² Considerado também pela doutrina como uma garantia administrativa não impugnatória. Neste sentido, ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 3.ª edição, 2009, pág. 39; NABAIS, CASALTA, *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 5.ª edição, 2009; PEREIRA, MANUEL HENRIQUE DE FREITAS, *Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2005, pág. 277.

artística ou científica. Este direito abrange os documentos nominativos relativos a terceiros – i.e., em que estes estejam ou possam ser identificados – desde que excluídos os dados pessoais que não sejam públicos²⁰³. Por último, o direito à informação confere ainda a possibilidade de os interessados directamente poderem obter certidão, reprodução ou declaração autenticada dos documentos incluídos no processo²⁰⁴.

No domínio do procedimento tributário geral, o direito à informação vem previsto no artigo 67.º da LGT. Aplicando este ao procedimento de inspecção temos que no decurso deste, o contribuinte inspeccionado tem o direito a ser informado sobre a fase em que o mesmo se encontra bem como a data previsível da sua conclusão, embora se saiba que à partida e caso não haja qualquer prorrogação este, em princípio não terá duração superior a seis meses. No entanto, e uma vez que o procedimento pode ter uma duração inferior ao referido prazo, assiste ao sujeito passivo o direito a ser informado sobre a data previsível da sua conclusão (embora essa previsibilidade não vincule a administração a concluir nesse prazo indicado). Além disso, como aliás já vimos, um procedimento inspectivo pode, na sua génese ter por base uma denúncia, pelo que, nos casos em que tal se verifique e a mesma não se venha a confirmar, o sujeito passivo inspeccionado tem o direito, caso o requeira de ser informado sobre a existência, o teor da mesma bem como a identificação do seu autor²⁰⁵.

No que diz respeito ao procedimento de inspecção é possível vislumbrar algumas manifestações do direito à informação do contribuinte, previstas no RCPIT, por contraposição ao dever de informação que impende sobre a Administração tributária. Este direito/dever de informação, na maioria das situações encontra-se directamente relacionado com o dever de cooperação que como veremos também impende sobre ambos os intervenientes.

Quanto à Administração tributária, uma dessas manifestações prende-se com o dever de informação sobre os critérios genéricos definidos no PNAIT para a selecção dos sujeitos e obrigados tributários a inspeccionar que a Administração tem a obrigação de divulgar e que o

²⁰³ Cfr. artigo 62.º do CPA.

²⁰⁴ Nos termos do artigo 63.º do CPA, as certidões, reproduções ou declarações autenticadas respeitantes aos requerimentos apresentados, bem como à situação do respectivo procedimento e sua eventual resolução, são obrigatoriamente passadas, independentemente de despacho, no prazo de dez dias.

²⁰⁵ Nestes casos previstos no artigo 67.º da LGT, a Administração dispõe de um prazo 10 dias para responder à solicitação do contribuinte.

contribuinte tem o direito de solicitar²⁰⁶. Este é no entanto um dever genérico que não se limita a um procedimento de inspecção específico que esteja a decorrer. Ainda quanto à Administração esta deve também, sempre que solicitado, fornecer informação à entidade inspeccionada que se afigure necessária ao cumprimento dos deveres tributários acessórios, desde que o acesso a tal informação ou elementos não comprometa o procedimento de inspecção ou o dever de sigilo²⁰⁷. Uma outra manifestação do direito/dever de informação diz respeito à obrigação que a Administração tem de, na carta-aviso para notificação prévia do procedimento de inspecção (nos casos em que não haja dispensa nos termos do artigo 50.º do RCPIT), incluir um anexo contendo os direitos, deveres e garantias dos contribuintes no procedimento de inspecção²⁰⁸. Estas duas últimas manifestações do dever de informação já se manifestam no decurso de um procedimento de inspecção em concreto que esteja a decorrer.

Depois de vista a enunciação geral do direito à informação e das suas manifestações em concreto no procedimento de inspecção cumpre agora tecer algumas considerações, nomeadamente da sua compatibilização com um dever também ele relevante em matéria procedimental – o dever de sigilo. Esta compatibilização pretende no fundo dar resposta à questão de se saber se o sujeito passivo inspeccionado pode ou não aceder e consultar o processo administrativo de inspecção²⁰⁹, designadamente, numa óptica, por um lado, de saber que actos em concreto foram praticados e elementos foram carreados para o mesmo e, por outro, para poder preparar a sua defesa, em sede de direito de audição (que também irá ser analisado adiante) e, eventualmente, numa fase posterior, em sede de reclamação graciosa e/ou impugnação judicial.

Esta questão é tanto mais pertinente uma vez que o acesso e consulta do processo de inspecção de todos os elementos constantes no mesmo poderá implicar o acesso a dados de terceiros, sabendo-se que estes dados de terceiros são carreados para o processo, quer através de autos de declarações dos próprios (ao abrigo do dever de cooperação) quer através do cruzamento de informação que a administração fiscal, que como já tivemos oportunidade de observar é

²⁰⁶ Cfr. artigo 22.º do RCPIT.

²⁰⁷ Cfr. artigo 48.º n.º 2 do RCPIT. Contudo, diga-se, quanto ao dever de sigilo, como veremos a seguir possa não ser assim tão linear.

²⁰⁸ Cfr. artigo 49.º n.º 3 do RCPIT.

²⁰⁹ Aqui entendido como o conjunto de documentos em que se traduzem os actos e formalidades que integram o procedimento administração de inspecção.

bastante abrangente, nomeadamente quanto à obtenção de informações de terceiros sobre as transacções do sujeito passivo inspeccionado.

Sobre o dever de sigilo, estabelece o artigo 64.º n.º 1 da LGT que *«os dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária estão obrigados a guardar sigilo sobre os dados recolhidos sobre a situação tributária dos contribuintes e os elementos de natureza pessoal que obtenham no procedimento, nomeadamente os decorrentes do sigilo profissional ou qualquer outro dever de segredo legalmente regulado»*. Por sua vez, também o RCPIT prevê expressamente este dever no seu artigo 22.º e segundo o qual *«O procedimento da inspecção tributária é sigiloso, devendo os funcionários que nele intervenham guardar rigoroso sigilo sobre os factos relativos à situação tributária do sujeito passivo ou de quaisquer entidades e outros elementos de natureza pessoal ou confidencial de que tenham conhecimento no exercício ou por causa das suas funções»*.

Ora, claro está, todos os elementos constantes no processo administrativo de inspecção estão pois a coberto pelo dever de sigilo. Contudo, não se nos afigura que seja suficiente para impedir o sujeito passivo de aceder e consultar o mesmo, por três ordens de razão.

Em primeiro lugar, porque este dever de sigilo não é um dever absoluto, cessando em determinadas situações legalmente tipificadas, quer no n.º 2 do artigo 64.º da LGT²¹⁰ (que não tem aplicação para este caso concreto), quer no n.º 4 da mesma disposição legal. Nos termos do n.º 4 do artigo 64.º *“o dever de confidencialidade não prejudica o acesso do sujeito passivo aos dados sobre a situação tributária de outros sujeitos passivos que sejam comprovadamente necessários à fundamentação da reclamação, recurso ou impugnação judicial, desde que expurgados de quaisquer elementos susceptíveis de identificar a pessoa ou pessoas a que dizem respeito”*.

Em segundo lugar, porque este acesso e consulta, para além de constituir um direito fundamental, tem em vista quer o exercício de um outro direito, também ele fundamental – o

²¹⁰ Nos termos deste preceito, o dever de sigilo cessa em caso de:

- Autorização do contribuinte para a revelação da sua situação tributária;
- Cooperação legal da administração tributária com outras entidades públicas, na medida dos seus poderes;
- Assistência mútua e cooperação da administração tributária com as administrações tributárias de outros países resultante de convenções internacionais a que o Estado Português esteja vinculado, sempre que estiver prevista reciprocidade;
- Colaboração com a justiça nos termos do Código de Processo Civil e Código de Processo Penal.

direito de defesa exercido através do contraditório em sede de audição prévia –, quer o exercício do posterior direito de reclamação/impugnação.

Em terceiro lugar, e não menos importante, não podemos esquecer que os terceiros em causa no procedimento são, na sua generalidade, outros obrigados tributários que o sujeito passivo mantém ou manteve uma relação económica e que por isso são do conhecimento do sujeito passivo. Até porque para o exercício do contraditório é de suma importância para o sujeito passivo conhecer os elementos carreados e fornecidos por tais obrigados para, em caso de divergência, poder contrapor e apresentar os seus elementos e a sua versão dos factos.

Ora, o que consta no processo (posteriormente vertido no projecto de relatório) são factos, pelo que, para que o contribuinte se possa defender desses factos, tem necessariamente de os conhecer para os poder refutar. O direito de participação, através da audição prévia, só será efectivamente exercido se o contribuinte tiver acesso e conhecimento do processo e de todos os factos que nele constam.

Parece-nos pois não ser lícito à Administração tributária vedar o acesso e consulta ao processo, consubstanciando tal conduta uma violação de todos os direitos e garantias acima referidos do contribuinte – informação, participação, contraditório – que se devem por isso sobrepor ao dever de sigilo imposto à Administração.

É certo que o citado n.º 4 do art. 64.º da LGT se refere unicamente a situações de fundamentação de reclamação, recurso ou impugnação judicial. Contudo, parece-nos que este preceito deve ser interpretado no sentido de, em sede de procedimento de inspecção, essa obrigação de sigilo dever ceder para os efeitos acima enunciados, pelo que aqui sustentamos que deve ser feita uma interpretação extensiva a este preceito. Esta é, parece-nos, face aos direitos e deveres em causa, a interpretação que melhor serve em termos garantísticos e a que melhor se conforma o princípio da proporcionalidade.

De referir, por último, que a violação do direito à informação, em sede de inspecção, em princípio, não consubstancia um vício invalidante do acto tributário final²¹¹. De qualquer das formas, dessa violação decorrem consequências importantes que importa reter: por um lado, confere legitimidade ao interessado para se socorrer dos meios processuais acessórios de intimação para a prestação de informações, consulta de documentos e passagem de certidões²¹² e, por outro, é susceptível de fazer incorrer a Administração fiscal e o órgão, o funcionário ou agente a quem tal comportamento seja imputável, em responsabilidade civil nos termos da lei n.º 67/2007, de 31 de Dezembro²¹³.

4.2. DIREITO DE PARTICIPAÇÃO

O direito de participação constitui a concretização do princípio da participação (e também da colaboração), através do direito de audição²¹⁴. O princípio da audiência previsto nos artigos 100.º e seguintes do CPA assume-se como uma dimensão qualificada do princípio da participação, consagrado no artigo 8.º também do CPA, surgindo na sequência e em cumprimento do comando constitucional estabelecido no n.º 5 do artigo 267.º da CRP²¹⁵. Este preceito obriga o órgão administrativo competente a, de alguma forma, associar o administrado à preparação da decisão final, transformando tal princípio em direito constitucional concretizado, tendo a LGT vindo adequar a disciplina do procedimento tributário ao CPA e à CRP consagrando expressamente e regulamentando a audiência prévia no procedimento tributário²¹⁶

²¹¹ Embora há quem entenda (em sede de procedimento administrativo) que a violação deste direito configura um vício de forma do acto final, pois como diz FERNANDO BRANDÃO FERREIRA-PINTO, «*nada nos permite concluir, com raríssimas, que a falta de informação não prejudicou o comportamento de quem a solicitou*» – FERREIRA-PINTO, FERNANDO BRANDÃO, *Código do Procedimento Administrativo Anotado*, Lisboa, Petrony, 2011, pág. 129. Parece-nos que este entendimento apenas será válido em caso de recusa ou omissão do direito à informação, se após a utilização dos meios processuais acessórios previstos nos artigos 146.º do CPPT e 104.º e seguintes do CPTA, a informação que vier a ser prestada já tenha perdido todo o seu efeito útil, nomeadamente, e em sede de inspecção, se essa informação já chegou depois de ter decorrido o prazo exercício do direito de audição prévia, tendo por isso o contribuinte ficado prejudicado no seu exercício, nomeadamente por não o ter exercido de forma cabal, por facto imputável à Administração que não forneceu, ou forneceu tardiamente a informação pretendida. Neste sentido, OLIVEIRA, MÁRIO ESTEVES DE; GONÇALVES, PEDRO COSTA; AMORIM, J. PACHECO DE, *Código de Procedimento Administrativo Comentado*, Coimbra, Almedina, 2.ª edição, 2006, pág. 330.

²¹² Na concretização do artigo 268.º da CRP, a lei ordinária dispõe no artigo 101.º alínea f) da LGT, como um dos meios processuais tributários, os meios acessórios de intimação para consulta de processos ou documentos administrativos e passagem de certidões, cuja concretização processual se encontra prevista nos termos dos artigos 146.º n.º 1 do CPPT e 104.º e seguintes do CPTA.

²¹³ Neste sentido, CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA; SOUSA, JORGE LOPES DE, *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, Lisboa, Vislis, 3.ª edição, 2003, pág. 338.

²¹⁴ Sobre este direito ver SANCHES, J.L. SALDANHA; GAMA, JOÃO TABORDA DA, *Audição – Participação – Fundamentação: A co-responsabilização do sujeito passivo na decisão tributária*, in Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, pág. 271-304.

²¹⁵ Cfr. entre outros, acórdão do TCA Sul de 29-04-2003 processo n.º 07369/02.

²¹⁶ Cfr. neste sentido, acórdãos do TCA Sul de 12-04-2011 processo n.º 04232/10, de 20-10-2006 processo n.º 03231/09.

O direito de audição assume, como não podia deixar de ser, um papel relevante no procedimento de inspecção. O artigo 60.º da LGT e o artigo 60.º do RCPIT, em concretização do comando constitucional previsto no artigo 267.º n.º 5 da CRP, consagram o princípio da participação, «*cuja dimensão é a da garantia do direito do contribuinte participar na formação das decisões que lhe digam respeito*»²¹⁷.

O direito de audição é por natureza um direito essencial em sede procedimental. Porém, em sede de inspecção, a sua importância é ainda maior, na medida em que no momento em que o mesmo deve ser exercido – no projecto de conclusões do relatório de inspecção – ainda não existe um litígio entre a Administração tributária e o contribuinte. Quando muito existe um potencial litígio, pelo que a audição nesta sede pode ter um carácter preventivo quanto ao surgimento de litígios. Não podemos esquecer que, como já dissemos, o objecto da inspecção encontra-se ligado à forma como o sujeito passivo procedeu à interpretação e aplicação da lei fiscal, lei esta que nem sempre padece de um elevado grau de certeza e determinabilidade e que, por isso pode levar a interpretações distintas, pelo que, como sublinham J.L. SALDANHA SANCHES e JOÃO TABORDA DA GAMA, «*a audição contribuinte nesta situação específica é, por isso, talvez o principal exemplo da sua prevenção de situações de litígio, ou do seu agravamento, permitindo ao sujeito passivo uma maior compreensão dos motivos pelos quais a Administração discorda das suas conclusões e dar conhecimento à Administração dos fundamentos existentes para as suas tomadas de posição.*»²¹⁸.

Feita esta nota introdutória, prosseguimos com a análise deste direito. A abordagem quanto ao mesmo irá ser feita sob duas perspectivas: a primeira quanto ao direito propriamente dito e as suas vicissitudes nomeadamente no procedimento de inspecção e a segunda quanto ao seu prazo.

Importa aqui fazer referência, ainda que de forma breve, à evolução deste instituto, nomeadamente quanto à sua relevância e exercício em sede de procedimento de inspecção.

²¹⁷ Cfr. Acórdão do STA de 29-04-2003, processo n.º 07369/02.

²¹⁸ Cfr. SANCHES, J.L. SALDANHA; GAMA, JOÃO TABORDA DA, *Audição – Participação – Fundamentação: A co-responsabilização do sujeito passivo na decisão tributária*, in Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, pág. 281.

Antes da entrada em vigor da LGT, na vigência do CPT previa-se como garantia dos contribuintes um “direito de audição”²¹⁹. Contudo, o artigo 23.º, alínea e) do mesmo diploma fazia restringir o “direito de audição e defesa” ao processo de contra-ordenação fiscal, sendo inaplicável ao processo de impugnação judicial tanto mais que a intervenção procedimental do contribuinte se justifica em razão da verdade material e da defesa antecipada dos seus interesses e, por isso, corresponde à ideia do contraditório e não ao conceito de participação funcional. Assim, no entendimento da doutrina, face a esta omissão, a participação procedimental no âmbito do procedimento tributário era, e atento o carácter especial deste procedimento, regulada em termos gerais do CPA²²⁰. Assim, na falta de regulamentação expressa sobre o direito de audição, e como forma de cumprir o comando constitucional, havia que recorrer, supletivamente, às normas previstas no CPA (por força da remissão do artigo 2.º alínea b) do CPT).

A primeira alteração ao artigo 60.º da LGT²²¹ ocorreu com a Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio, que veio consagrar no seu n.º 3 que se o contribuinte fosse ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas a) a e) (sendo que a alínea e) se reporta ao direito de audição antes da conclusão do relatório de inspecção) seria dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais o contribuinte não se tenha pronunciado.

²¹⁹ Cfr. artigo 19.º, alínea c) do CPT.

²²⁰ Conforme refere MACHETE, PEDRO «sendo a regulamentação da audiência dos interessados concretizadora do princípio da participação procedimental consagrado no Artigo 267º n.º 5 da Constituição, tal instituto é, salvo indicação expressa em contrário, de aplicação obrigatória mesmo nos procedimentos especiais, independentemente de a respectiva disciplina jurídica ser anterior ou posterior ao início de vigência daquele código» - in *A Audição Prévia do Contribuinte, Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Coordenação de Diogo Leite Campos, Lisboa, Vislis, 1999, pág. 304.

²²¹ A redacção inicial do artigo 60.º da LGT, dada pelo Decreto-Lei n.º 398/98 de 17 de Dezembro era a seguinte:

«1 - A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas:

a) Direito de audição antes da liquidação;

b) Direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições;

c) Direito de audição antes da revogação de qualquer benefício ou acto administrativo em matéria fiscal;

d) Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indirectos;

e) Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária.

2 - É dispensada a audição no caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe for favorável.

3 - O direito de audição deve ser exercido no prazo a fixar pela administração tributária em carta registada a enviar para esse efeito para o domicílio fiscal do contribuinte.

4 - Em qualquer das circunstâncias referidas no n.º 1, para efeitos do exercício do direito de audição, deve a administração tributária comunicar ao sujeito passivo o projecto da decisão e sua fundamentação.

5 - O prazo do exercício oralmente ou por escrito do direito de audição, não pode ser inferior a 8 nem superior a 15 dias.

6 - Os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão.»

Antes desta alteração, mesmo que o sujeito passivo já tivesse sido ouvido em momento anterior à conclusão do relatório de inspecção, a Administração não estava dispensada de cumprir a formalidade legal de nova audição antes da liquidação, nos termos da alínea a) do n.º 1 do mesmo artigo 60.º. Aliás, quando confrontada com esta situação, a jurisprudência sustentou isso mesmo, nomeadamente no acórdão do STA de 27-02-2002, processo n.º 26615. Era então entendimento do STA que se podia «*discordar da lei, podia-se dizer que eram audições a mais, mas era a lei geral do país em matéria tributária*» e que se tratavam de «*audições diferentes, cada uma delas não dispensando as demais. A lei não diz que, tendo havido audição antes da conclusão do relatório da inspecção, fica dispensada a audição antes da liquidação. Logo, o que se quis foi dar uma participação ao contribuinte ao longo do procedimento de liquidação e uma participação nas diferentes decisões que são tomadas ao longo do processo de liquidação. É por isso que o n.º 1 alude à participação na formação das decisões e não na formação da decisão final do procedimento. (...) De iure condendo, pode-se entender que são audições a mais. Mas de iure constituto temos de respeitar os juízos de valor legais. Em conclusão: o facto de ter havido audição quanto ao relatório da inspecção tributária não dispensava a formalidade legal de nova audição antes da liquidação.*». No processo que deu origem a esta decisão, o contribuinte, pese embora tivesse sido notificado no decurso do procedimento de inspecção do projecto de relatório, atenta a redacção da alínea a) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT e face à ausência do actual n.º 3, a administração tinha obrigatoriamente de proceder a nova notificação antes da liquidação, sob pena de preterição de formalidade essencial, entendimento este que o STA veio a sufragar. De referir que esta primeira alteração efectuada ao artigo 60.º, nos termos do n.º 2 do artigo 13.º da Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio teve carácter interpretativo, ou seja, esta alteração retroagiu à data da entrada em vigor da LGT – 1 de Janeiro de 1999 (nos termos do artigo 13.º do Código Civil, a lei interpretativa integra-se na lei interpretada, possuindo por isso eficácia retroactiva).

Ainda assim, mesmo antes daquela alteração, não era este o entendimento de ANTÓNIO LIMA GUERREIRO que sustenta que o «*O direito de audição é exercido geralmente por uma única vez no procedimento: finda a instrução e antes da decisão. Não pode ser utilizado para introduzir dilações sucessivas no procedimento. O presente artigo recusa, pois, a ideia de qualquer dupla ou tripla audição no procedimento. Em caso de o objecto do direito de audição constituir um acto preparatório da liquidação, como são os previstos nas alíneas c), d) e e) do número 1 do*

presente artigo, o contribuinte não deve ser, de novo, ouvido antes de esta se realizar, a não ser quando a liquidação se fundamente em elementos distintos daqueles por que o direito de audição inicialmente se concretizou»²²²

Uma outra alteração ao direito de audição prévia, também efectuada e relacionada com o procedimento de inspecção, prende-se com a alínea d) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT. Trata-se de uma situação semelhante à anterior mas que diz respeito à audição prévia antes da decisão de aplicação de métodos indirectos. Na redacção anterior à redacção da actual alínea d) colocou-se a questão de saber se o sujeito passivo teria de ser notificado duas vezes para exercer o direito de audição prévia: uma aquando da decisão de aplicação de métodos indirectos e outra aquando da notificação do projecto de conclusões do relatório de inspecção (por aplicação da alínea e) do n.º 1 do artigo 60.º). Quando confrontado com esta questão o STA, através do acórdão de 15-10-2003, processo n.º 0115/03, considerou ocorrer preterição de formalidade essencial, por inobservância da alínea d) do n.º 1 do artigo 60.º, configurando vício de forma e afectando por isso a validade do acto de liquidação adicional, por não ter sido concedido o direito de audição antes do relatório. Assim, esta alínea d) foi alterada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2005)²²³ que passou a prever expressamente a existência de um direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indirectos, mas apenas quando não haja a relatório de inspecção, ou seja, sempre que seja utilizada a metodologia indirecta no procedimento de inspecção, não terá o sujeito passivo um direito específico de audição prévia relativamente à decisão de aplicação, mas apenas o direito de audição relativamente ao projecto de conclusões onde, aí sim, se poderá pronunciar sobre a aplicação de métodos indirectos.

A relevância do exercício do direito de audição no procedimento de inspecção afere-se também através de algumas questões que têm vindo a ser suscitadas quanto à sua aplicação, e que têm sido resolvidas pela jurisprudência. Uma dessas questões, abordada no acórdão do STA de 17-01-2007, processo n.º 01003/06, prende-se com o exercício deste direito antes do projecto de conclusões do relatório e antes do relatório final. Trata-se de uma questão que, face à redacção da lei, não levanta dúvidas, em função da alínea e) do n.º 1 do artigo 60.º que somente exige a

²²² GUERREIRO, ANTÓNIO LIMA, *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa, Rei dos Livros, 1999, pág. 279. Cfr. ainda acórdãos do TCA Sul de 20-10-2009 processo n.º 03231/09 e de 10-02-2009 processo n.º 02674/08.

²²³ A nova redacção da alínea d) teve igualmente natureza interpretativa, nos termos do artigo 40.º n.º 2 da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro.

audição do sujeito passivo antes da conclusão do relatório de inspecção. Outra questão diz respeito à necessidade ou não de audição prévia antes da liquidação de juros compensatórios. A posição da jurisprudência, plasmada, por exemplo, no acórdão do STA de 14-11-2007, processo n.º 0201/07, é de que não há lugar à audição prévia do sujeito passivo antes da liquidação de juros compensatórios face, por um lado, à ausência de previsão nesse sentido no artigo 60.º da LGT e, por outro, pelo facto de ao sujeito passivo já ter sido dada oportunidade de se pronunciar antes da liquidação do imposto, nomeadamente aquando da notificação do projecto de conclusões do relatório de inspecção, em cumprimento da alínea e) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT. Além disso, argumentou-se ainda com a natureza interpretativa da alteração ao n.º 3 do artigo 60.º através da qual se passou a dispensar a audição antes da liquidação, desde que o direito de audição já tivesse sido exercido em qualquer fase anterior do procedimento. Assim, atendendo a que o sujeito passivo teve oportunidade de se pronunciar sobre o relatório, podia tê-lo feito quanto aos juros compensatórios, já que esta liquidação não é autónoma em relação à liquidação do imposto, uma vez que nos termos do n.º 8 do artigo 35.º da LGT integram a dívida de imposto com a qual são liquidados conjuntamente.

Importa também aqui realçar um outro aspecto que na prática ocorre inúmeras vezes: a inspecção tributária, no que diz respeito ao direito de audição e quando este é exercido mas não são aceites os argumentos e fundamentos apresentados, limita-se, não raras vezes, a concluir que os argumentos apresentados pelo sujeito passivo não são válidos e que por isso não merecem acolhimento (isto quando o fazem, já que situações há em que nem sequer se pronunciam), razão pela qual não conduzem a qualquer alteração do projecto de relatório²²⁴. A expressão correntemente utilizada é a de que “o contribuinte nada trouxe de novo em sede de direito de audição”. Ora, nestas situações exige-se muito mais, exige-se que a Administração fundamente concretamente, nomeadamente com o porquê da invalidade da fundamentação aduzida pelo sujeito passivo. Conforme se expendeu no Acórdão do TCA Sul de 30-05-2006 processo n.º 1188/06, na «...*decisão final, a Administração tributária tem de tomar posição expressa sobre as alegações do contribuinte em sede de exercício do direito de audiência prévia, conforme obriga o disposto no artigo 60.º, n.º 7 da LGT e a fundamentação constante da decisão final não tem de ser, e não deve ser, uma cópia fiel da do projecto de decisão, pois nela*

²²⁴ Neste sentido, SANCHES, J.L. SALDANHA; GAMA, JOÃO TABORDA DA, *Audição – Participação – Fundamentação: A co-responsabilização do sujeito passivo na decisão tributária*, in Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, pág. 282.

têm de ser discutidos os argumentos invocados pelo contribuinte em sede de exercício de audição prévia». Assim, perante casos como este deve considerar-se como inobservado o dever de audição prévia, o que configura preterição de formalidade legal, que constitui fundamento de invalidade do acto tributário (neste caso o acto de liquidação adicional resultante da inspecção) por vício de forma. Em bom rigor, a desconsideração dos argumentos apresentados pelo sujeito passivo em sede de direito de audição, sem um mínimo de fundamentação tem um efeito semelhante ao da não notificação para exercício desse direito, ou seja, um efeito invalidante do acto tributário posteriormente praticado.

Esta questão – dos elementos invocados pelo sujeito passivo em sede de audição prévia – remete-nos para outro direito/dever que importa aqui também analisar e que se prende com o dever de pronúncia ou de resposta e o dever de decisão. Porém, tratam-se de deveres distintos, pese embora o artigo 9.º n.º 1 do CPA consagre o princípio da decisão, segundo o qual os órgãos administrativos se devem pronunciar sobre todos os assuntos da sua competência, que lhes forem apresentados pelos particulares.

Como se refere no acórdão do TCA Sul de 19-10-2004, processo n.º 07127/02 *«o dever de pronúncia ou resposta dos órgãos administrativos existe sempre face a toda e qualquer petição, ainda que a resposta se limite a informar os interessados do destino dado àquela, bem como dos fundamentos da posição que tomar em relação a ela – cfr. n.º 2 do artigo 115.º do CPA -, constituindo um dever de carácter constitucional correspondente ao direito fundamental de petição dos cidadãos em matérias que lhes dizem respeito ou à Constituição e às leis (artigo 52.º da CRP); já o dever de decisão procedimental apenas existe quando a pretensão é formulada visando a defesa de interesses próprios do peticionante e tem por objecto o exercício de uma competência jurídico-administrativa (normativa ou concreta) de aplicação da lei à situação jurídica do autor da pretensão.»*.

Por outro lado, e como afirmam MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, PEDRO COSTA GONÇALVES e J. PACHECO DE AMORIM, *«...no procedimento administrativo o dever de pronúncia da Administração, face às petições de particulares, é um dever de decisão; fora dele, é um dever de resposta. Por isso, só no n.º 2 do artigo 9.º o legislador usou o conceito de decisão, referindo-se antes no n.º 1 ao dever de pronúncia.*

O facto não diminui em nada a enorme importância jurídico – procedimental desse dever do n.º 1. É nele que se afirma, afinal, como princípio geral, a obrigação em que a Administração está constituída de se pronunciar – neste caso, de decidir – sobre todas as pretensões de particulares cuja realização dependa da prática de um acto administrativo e é, portanto, nele que reside o núcleo dos “actos administrativos” tácitos, regulados nos artigos 108.º e 109.º do Código»²²⁵.

Do exposto, resulta que a Administração, em sede de direito de audição, e após este ter sido exercido, não tem de se pronunciar ponto por ponto, especificamente quanto a cada um dos argumentos invocados pelo sujeito passivo²²⁶. Porém deve tê-los em conta e disso fazer menção no relatório final, elencando-os e argumentando quanto à sua não aceitação.

Voltando agora ao direito de audição, cumpre agora debruçar-mo-nos sobre o segundo segmento que nos propusemos abordar e que pese embora possa aparentar ser simples, na verdade não o é. Falemos então do prazo para exercício do direito de audição em sede de procedimento de inspecção.

O n.º 6 do artigo 60.º da LGT estabelece que o prazo do direito de audição, não pode ser inferior a oito nem superior a quinze dias. Por sua vez, o n.º 2 do artigo 60.º do RCPIT estabelece que a notificação para exercício do direito de audição sobre o projecto de conclusões do relatório deve ser fixado entre dez e quinze dias. Admite-se aqui um poder discricionário da administração, ainda que dentro de determinados limites.

O problema que aqui se coloca reside em saber se o cumprimento deste direito se basta com a mera concessão formal do mesmo ao sujeito passivo, ou seja, se basta à Administração fixar um prazo de acordo com o estipulado na lei – entre dez a quinze dias – para o considerar cumprido, ainda que substancialmente, esse direito possa não ser cabalmente exercido. E este problema coloca-se porquê?

²²⁵ Cfr. OLIVEIRA, MÁRIO ESTEVES DE; GONÇALVES, PEDRO COSTA; AMORIM, J. PACHECO DE, *Código do procedimento Administrativo Comentado*, Coimbra, Almedina, 2.ª Edição, pág. 126,

²²⁶ Como se refere no acórdão do STA de 10-03-2011, processo n.º 027/11, «O cumprimento do artigo 100.º do CPA não obriga a Administração a responder ponto por ponto a todas as objecções dos administrados, pois não vigoram aí as regras adjectivas relacionadas com ónus de impugnação ou omissões de pronúncia»

Porque, se atentarmos, a inspecção tributária dispõe no mínimo de um prazo de seis meses (que pode eventualmente vir a ser prorrogado) para recolher e analisar todos os elementos considerados necessários para a descoberta da verdade, por contraposição ao sujeito passivo que dispõe apenas de um prazo entre dez a quinze dias para se pronunciar sobre o projecto de conclusões a que a Administração chegou após a prática de todos os actos inspectivos, sendo certo que o projecto de conclusões pode conter uma dimensão tal, com documentos e anexos que não permita ao contribuinte inspecionado exercer da melhor forma o seu direito de audição. É relativamente fácil imaginar casos em que inspecções demoradas, onde há centenas de documentos e elementos que têm de ser todos levados em consideração e minuciosamente analisados, sendo manifestamente insuficientes prazos tão curtos como os actualmente previstos.

Por outras palavras, pode-se verificar uma desproporcionalidade (ainda que a mesma tenha de ser sempre aferida de forma casuística, atendendo a cada caso concreto²²⁷), impedindo de facto o sujeito passivo – ainda que não de direito – de exercer o seu direito de audição e dessa forma participar efectivamente e não apenas formalmente no procedimento.

Assim, sendo o direito de audição um direito constitucionalmente consagrado, em determinadas situações em que o prazo se revela materialmente insuficiente, por ser curto face à dimensão do projecto de relatório sobre o qual o contribuinte tem de se pronunciar, o direito, apesar de ser formalmente concedido acaba por se revelar de aplicação inútil, atendendo a que, efectivamente o contribuinte não consegue, de facto, exercer esse direito.

Este nosso entendimento sai de certa forma reforçado com o decidido ao nível da UE pois esta questão foi submetida à apreciação dos nossos tribunais, nomeadamente da sua eventual compatibilidade com os princípios de Direito da UE – em concreto com o direito de defesa – e posteriormente à apreciação do TJUE, embora este tribunal se tenha pronunciado no sentido da inexistência de incompatibilidade entre os prazos fixados na nossa lei e o referido direito de defesa. Mas vamos por partes.

²²⁷ Aliás, esta possível desproporcionalidade só se compreende se for casuística visto que os processos têm níveis de complexidade diferente, e como tal o grau de exigência em sede de direito de audição varia consoante esse grau de complexidade for maior ou menor.

A questão foi primeiramente submetida à apreciação do STA, onde no seu acórdão de 12-06-2007, processo n.º 0672/06 pode ler-se: «*Suscitada no processo questão de violação do direito de defesa, relacionado com os artigos 60.º, n.º 6 da LGT e 60.º, n.º 2 do RCPIT, justifica-se o reenvio prejudicial para o TJCE, nos termos do artigo 234.º do Tratado de Roma, suspendendo-se a instância até pronúncia deste Tribunal*». Neste acórdão foram formuladas as seguintes questões à apreciação do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (hoje TJUE):

«- *O prazo de 8 (oito) a 15 (quinze) dias fixado no artigo 60.º, n.º 6 da Lei Geral Tributária e no artigo 60.º, n.º 2 do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 413/98 de 31 de Dezembro, para o exercício oral ou por escrito do direito de audição pelo contribuinte é conforme com o princípio do direito de defesa?*;

- *Um prazo de 13 (treze) dias, contado da notificação efectuada pela autoridade aduaneira a um importador comunitário (no caso uma pequena empresa portuguesa de comércio de calçado) para exercer o seu direito de audição prévia em 8 (oito) dias e a data da notificação para pagar direitos de importação em 10 (dez) dias, relativamente a 52 operações de importação de calçado do Extremo Oriente ao abrigo do regime SPG efectuadas em dois anos e meio (entre 2000 e meados de 2002), pode ser considerado um prazo razoável para o exercício do seu direito de defesa por parte do importador*»

Na situação submetida à apreciação do TJUE este, em acórdão de 18-12-2008, processo C-349/07, pode ler-se que «*o respeito dos direitos de defesa constitui um princípio geral do direito comunitário que é aplicável sempre que a Administração se proponha adoptar, relativamente a uma pessoa, um acto lesivo dos seus interesses*. No entendimento do Tribunal, este princípio impõe que os destinatários de decisões que afectam de modo sensível os seus interesses devem ter a possibilidade de dar a conhecer utilmente o seu ponto de vista sobre os elementos com base nos quais a Administração tenciona tomar a sua decisão, devendo para esse efeito ser-lhes concedido um prazo suficiente.

Prossegue o referido aresto dizendo que «*Esta obrigação incumbe às Administrações dos Estados-Membros, sempre que estas tomem decisões que entram no campo de aplicação do direito comunitário, mesmo que a legislação comunitária aplicável não preveja expressamente essa formalidade*. No que diz respeito à execução deste princípio e, mais concretamente, aos

prazos para o exercício dos direitos de defesa, importa precisar que, quando esses prazos não são, como no processo principal, fixados pelo direito comunitário, são regidos pelo direito nacional, desde que, por um lado, sejam equivalentes àqueles de que beneficiam os particulares ou as empresas em situações de direito nacional comparáveis e, por outro, não tornem, na prática, impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos de defesa conferidos pela ordem jurídica comunitária. (...) No que respeita a operações de fiscalização como as que estão em causa no processo principal, recorde-se que tais operações constituem um todo. Assim, num procedimento de inspecção que se estende por vários meses, que implica averiguações no local e a audição da empresa em causa, cujas declarações são consignadas no dossier do procedimento, é de presumir que essa empresa conhecia as razões que levaram a desencadear um procedimento de inspecção e a natureza dos factos que lhe eram imputados. (...) Nestas condições, o respeito dos direitos de defesa implica, para que se possa considerar que foi dada ao beneficiário desses direitos a possibilidade de dar a conhecer utilmente o seu ponto de vista, que a Administração tome conhecimento, com toda a atenção exigida, das observações da pessoa ou da empresa em causa.».

Embora a decisão do tribunal tenha sido no sentido de não incompatibilidade do prazo previsto nos artigos 60.º da LGT e 60.º do RCPIT com o direito de defesa enquanto princípio comunitário, há algumas conclusões a retirar do texto do acórdão do TJUE, no sentido de que esta conclusão não tem uma formulação absoluta, ou seja, poderá nem sempre ser assim. Isto porque para além dessa conclusão, o tribunal concluiu igualmente que cabe ao órgão jurisdicional nacional que conhece da acção determinar, atendendo às circunstâncias particulares do processo, se o prazo efectivamente concedido ao sujeito passivo permitiu que este fosse utilmente ouvido pela Administração fiscal.

Quer isto dizer, dito de outra forma, que o direito de audição pode em determinadas circunstâncias ser violado, ainda que o mesmo tenha sido formalmente concedido, ou seja, tendo este sido concedido, o mesmo não teve a utilidade esperada e consagrada constitucionalmente de efectivamente conferir ao interessado a sua efectiva participação na formação da decisão.

Aliás, a expressão utilizada pelo TJUE é bem elucidativa de que essa compatibilidade pode em determinadas situações não se verificar, quando afirma que o referido prazo de oito a quinze dias para apresentar as suas observações é, “em princípio”, conforme com as exigências do direito da UE.

Assim, a nosso ver, como acima dissemos, esta decisão reforça o nosso entendimento, no sentido de que o cumprimento formal do direito de audição nem sempre assegura o seu efectivo exercício por parte do sujeito passivo. A audição não pode por isso ser um dever (da Administração) e um direito (do contribuinte) administrativo de natureza meramente formal e abstracto, devendo ser sempre acautelado de forma a garantir em todos os casos sem excepção o seu escopo e substância. Nestes casos em que tal desiderato não é atingido parecem-nos violados os comandos constitucionais, quer numa perspectiva do princípio do contraditório e da participação, quer do princípio da proporcionalidade.

4.3. DEVER DE FUNDAMENTAÇÃO

O dever de fundamentação – e o correspondente direito de o exigir – de actos que afectem direitos ou interesses legalmente protegidos, tem acolhimento constitucional no artigo 268.º n.º 3 da CRP, nos termos do qual *«Os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos.»*²²⁸.

Este direito, que antes de ter acolhimento constitucional já decorria do artigo 1.º n.º 1, alíneas a) e c) do decreto-lei n.º 256-A/77, de 17 de Junho²²⁹, encontra-se hoje concretizado e densificado na lei ordinária nos artigos 124.º e 125.º do CPA (para os actos administrativos em geral) e no artigo 77.º da LGT (para os actos administrativos tributários).

²²⁸ Trata-se de um direito de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias consagrados no Título II da primeira parte da CRP. Para uma análise aprofundada do dever de fundamentação veja-se ANDRADE, JOSÉ CARLOS VIEIRA DE, *O dever da fundamentação expressa de actos administrativos*, Coimbra, Almedina, 2007.

²²⁹ Veja-se, a propósito deste diploma e do dever de fundamentação previamente à imposição constitucional, GOMES, OSVALDO, *Fundamentação do acto administrativo*, Coimbra, Coimbra Editora, 2.ª edição, 1981.

Nas palavras de DIOGO FREITAS DO AMARAL, «*A fundamentação de um acto administrativo consiste na enunciação explícita das razões que levaram o seu autor a praticar esse acto ou a dotá-lo de certo conteúdo*»²³⁰.

O dever de fundamentação cumpre, no essencial, três funções: proporcionar a melhor realização e defesa do interesse público; facilitar o controlo da legalidade administrativa e contenciosa do acto e a possibilitar aos órgãos hierarquicamente superiores ou tutelares controlar de forma mais eficaz a actividade dos órgãos subalternos ou sujeitos a tutela²³¹.

Este dever tem, «*a par de uma função exógena – dar conhecimento ao administrado das razões da decisão, permitindo-lhe optar pela aceitação do acto ou pela sua impugnação –, uma função endógena consistente na própria ponderação do ente administrador, de forma cuidada, séria e isenta*»²³². De acordo com MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, PEDRO COSTA GONÇALVES E JOÃO PACHECO DE AMORIM, «*na fundamentação, o que está em causa são as razões que o levam a agir em certo sentido, a decidir de certa maneira, ou seja, o juízo, o iter lógico, a ponderação que se fez, para chegar à decisão a que se chegou (e não a qualquer outra). Trata-se dos motivos do acto administrativo, da sua motivação propriamente dita.*»²³³.

Assim, «*a fundamentação deve ser contextual e integrada no próprio acto (ainda que o possa ser de forma remissiva), expressa e acessível (através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão), clara (de modo a permitir que, através dos seus termos, se apreendam com precisão os factos e o direito com base nos quais se decide), suficiente (permitindo ao destinatário do acto um conhecimento concreto da motivação deste) e congruente (a decisão deverá constituir a conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação), equivalendo à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do acto.*»²³⁴.

²³⁰ Cfr. AMARAL DIOGO FREITAS DO, *Curso de Direito Administrativo*, Volume II, Coimbra, Almedina, 2004, pág. 352 e seguintes.

²³¹ Cfr. acórdão do TC n.º 594/08 de 10-12-2008; acórdão do TCAN de 25-02-2011 processo n.º 02382/07.4BEPRT.

²³² Cfr. acórdão do STA de 02-02-2006, processo n.º 1114/05.

²³³ Cfr. OLIVEIRA, MÁRIO ESTEVES DE; GONÇALVES, PEDRO COSTA; AMORIM, J. PACHECO DE, *Código de Procedimento Administrativo Comentado*, Coimbra, Almedina, 2.ª edição, 2006, pág. 585.

²³⁴ Cfr. neste sentido, e entre outros, acórdãos do STA de 06-07-2011, processo n.º 0307/11, de 03-11-2010, processo n.º 0784/10, de 06-10-2010, processo n.º 0667/10.

Ainda de acordo com DIOGO FREITAS DO AMARAL, a propósito dos requisitos da fundamentação, esta «*Em primeiro lugar tem que ser expressa, ou seja, enunciada no contexto do próprio acto pela entidade decisória. Em segundo lugar, a fundamentação tem que consistir na exposição, ainda que sucinta, dos fundamentos de facto e de direito da decisão. Não basta, pois, mencionar os factos relevantes ou anunciar uma “política pública” justificativa da decisão: há que referir também o quadro jurídico que habilita a Administração a decidir, ou o decisor de certo modo. Trata-se de um corolário do princípio da legalidade como fundamento da acção administrativa*»²³⁵.

No entendimento da doutrina²³⁶ e da jurisprudência²³⁷, um acto só se considera fundamentado se for possível a um destinatário normalmente diligente ou razoável – uma pessoa normal – colocado na situação concreta expressada pela declaração fundamentadora e perante o concreto acto administrativo²³⁸ fica em condições de conhecer o itinerário funcional (não psicológico) cognoscitivo e valorativo do autor do acto. Face a esta exigência é por isso fundamental que o discurso utilizado seja contextual de modo a que toda motivação e valoração dos pressupostos de facto e de direito que servem de suporte à decisão sejam dados a conhecer ao interessado. A fundamentação visa pois «*esclarecer concretamente as razões que determinaram a decisão tomada e não encontrar a base substancial que porventura a legitime, já que o dever formal de fundamentação se cumpre “pela apresentação de pressupostos possíveis ou de motivos coerentes e credíveis, enquanto a fundamentação substancial exige a existência de pressupostos reais e de motivos correctos susceptíveis de suportarem uma decisão legítima quanto ao fundo”. O discurso fundamentador tem de ser capaz de esclarecer as razões determinantes do acto, para o que há-de ser um discurso claro e racional; mas, na medida em que a sua falta ou insuficiência acarreta um vício formal, não está em causa, para avaliar da correcção formal do acto, a valia substancial dos fundamentos aduzidos, mas só a sua existência, suficiência e coerência, em termos de dar a conhecer as razões da decisão.*»

²³⁵ AMARAL DIOGO FREITAS DO, *Curso de Direito Administrativo*, Volume II, Coimbra, Almedina, 2004, pág. 352 e seguintes.

²³⁶ Cfr., por todos, ANDRADE, JOSÉ CARLOS VIEIRA DE, *A Justiça Administrativa (Lições)*, 8.ª edição, Coimbra, Almedina, 2006, pág. 239.

²³⁷ Por exemplo, acórdão do STA de 11-12-2002, processo n.º 01486/02.

²³⁸ A fundamentação não é um conceito absoluto mas sim relativo que varia consoante as circunstâncias concretas em que é praticado e a matéria a que respeita e que determinará consoante a sua diversa natureza ou tipo uma maior ou menor exigência da densidade dos elementos de fundamentação. Neste sentido pode ver-se, entre outros, acórdãos do STA de 10-03-2011, processo n.º 0862/10, de 28-05-2003, processo n.º 0132/03, de 15-01-2004, processo n.º 01585/02.

Atendendo à relevância deste direito bem expressa nas considerações acima mencionadas, parece-nos que ainda que o mesmo não tivesse acolhimento na LGT o preceito constitucional e a sua concretização no CPA seria mais do que suficiente para ser invocado directamente pelos contribuintes, caso o mesmo fosse inobservado por parte da Administração, como aliás o afirmam DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES E JORGE LOPES DE SOUSA: "*A decisão do procedimento tributário, sendo um acto definidor da posição da administração tributária perante os particulares, deve obedecer aos requisitos gerais dos actos administrativos, enunciados no artigo 123.º do CPA (...). Nos termos do n.º 2 deste artigo 123.º, todas estas menções devem ser enunciadas de forma clara, precisa e completa, de modo a poderem determinar-se inequivocamente o sentido e alcance do acto e os seus efeitos jurídicos. A não observância do preceituado nestas disposições é susceptível de conduzir à anulação do acto, por vício de forma. (...) A fundamentação deve dar a conhecer ao interessado o itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor da decisão para decidir no sentido em que decidiu e não em qualquer outro.*"²³⁹.

Aplicando os referidos ensinamentos à decisão em matéria de procedimento tributário, o artigo 77.º da LGT exige que esta contenha uma sucinta exposição da motivação de facto e de direito que a levou à sua prática podendo essa fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os integrantes do relatório da fiscalização tributária, e devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo²⁴⁰.

De sublinhar que um acto da Administração pode até, em substância considerar-se correcto, mas se dele e através dele não for possível apreender o seu conteúdo e objectivo então não pode o mesmo considerar-se como suficientemente fundamentado. É que esta apreensão é tanto mais relevante que só com a obtenção deste desiderato é que será possível ao contribuinte, de duas, uma: ou conformar-se com o mesmo ou não se conformando reagir contra o mesmo através dos competentes meios de reacção, sejam eles de natureza administrativa ou judicial.

²³⁹ Cfr. CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA; SOUSA, JORGE LOPES DE, *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, Lisboa, Vislis, 3.ª edição, 2003, pág. 381.

²⁴⁰ Neste sentido, acórdão do STA de 11-12-2007, processo n.º 615/04

A propósito da fundamentação dos actos administrativos de natureza tributária importa aqui reter os ensinamentos de VÍTOR FAVEIRO: «*Para que um acto administrativo de natureza tributária se revista de validade como decisão do órgão da Administração que, ao abrigo de normas de direito público, vise produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta, é indispensável que, além do elemento substantivo consagrado no artigo 77.º da Lei Geral Tributária, a fundamentação obedeça aos requisitos duplamente substantivos e formais do mesmo artigo, e ainda aos dos artigos 120.º a 126.º do Código do Procedimento Administrativo, que a Lei Geral não dispensou nem substituiu.*

Limita-se a Lei Geral Tributária a exigir como forma da decisão, em termos de fundamentação, a sucinta exposição das razões de facto e de direito que motivaram a decisão, podendo ser efectuada sob forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e o tributo. Sucede que a fundamentação, quer por natureza quer pela forma como a lei sobre ela se expressa, constitui o elemento, duplamente substantivo e formal, de maior relevo do acto tributário; e, em especial, do valor que dele decorre em termos de acesso ao direito. Sem que a adjectivação nela empregue sob a forma externa da fundamentação - sucinta e sumária - possam influir no objecto e valor da fundamentação e na certeza e segurança da sua razão legal.»²⁴¹.

Ainda a propósito da fundamentação convém igualmente recordar que não é admissível a fundamentação *ex post*, ou *a posteriori*, isto é, os elementos que fundamentam o acto praticado pela Administração tributária têm necessariamente de integrar a notificação efectuada ao contribuinte, o que significa que não pode o acto vir a ser posteriormente suportado com base em novos elementos fundamentadores²⁴².

Entrando agora no domínio do procedimento de inspecção, é possível encontrar no RCPIT várias manifestações do dever de fundamentação.

²⁴¹ Cfr. FAVEIRO, VÍTOR, *O Estatuto do Contribuinte, A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra, Coimbra Editora, 2002, pág. 958 e seguintes.

²⁴² Neste sentido, uniforme da jurisprudência, podem ver-se entre outros, os acórdãos do TCA de 10-12-2003, processo n.º 06737/02, de 20-01-2004, processo n.º 01099/03, acórdãos do STA de 05-05-2000, processo n.º 24047, de 01-03-2000, processo n.º 22240.

Uma dessas manifestações encontra-se plasmada no artigo 15.º n.º 1 do RCPIT, que impõe que, sempre que se proceda à alteração do procedimento, nomeadamente quanto aos fins, âmbito ou extensão, esta alteração carece sempre de despacho fundamentado a justificar essa alteração, a ser notificado à entidade inspeccionada.

Outra manifestação do dever de fundamentação prende-se com a extensão de competência prevista no artigo 17.º do RCPIT. A regra, em termos de competência quer material quer territorial para a prática dos actos de inspecção é, nos termos do artigo 16.º do RCPIT, que a mesma pertence às direcções de serviços de inspecção, serviços periféricos regionais ou serviços periféricos relativamente aos sujeitos passivos ou obrigados tributários com domicílio fiscal ou sede na sua área territorial. Porém, os referidos órgãos ou serviços podem praticar actos de inspecção fora da sua área territorial, mediante decisão fundamentada da entidade que tenha ordenado a sua prática.

O dever de fundamentação impõe-se também no domínio das medidas cautelares de aquisição e conservação de prova, nomeadamente de apreensão de elementos de escrituração ou quaisquer outros elementos, incluindo suportes informáticos, comprovativos da situação tributária do sujeito passivo ou de terceiros e da selagem de instalações²⁴³, exigindo-se nestes casos um especial dever de fundamentação, devendo em concreto constar a motivação da adequação das medidas adoptadas, numa perspectiva de proporcionalidade (artigo 30.º n.º 2 do RCPIT). Ainda no domínio cautelar, mas agora já nas providências de natureza judicial, sempre que estas sejam requeridas, nos termos do artigo 31.º do RCPIT, exige-se que as mesmas sejam fundamentadas quanto à existência do fundado receio de diminuição das garantias de cobrança do tributo²⁴⁴.

No que diz respeito ao prazo do procedimento de inspecção, que por regra é de seis meses, sempre que este seja prorrogado, esta prorrogação tem de ser fundamentada e notificada ao sujeito passivo. De notar que não basta, quanto a nós, que na prorrogação a Administração tributária se limite a indicar, quanto à fundamentação, a disposição legal na qual a mesma se baseia, uma vez que os motivos para prorrogação se encontram tipificados no n.º 3 do artigo

²⁴³ Cfr. artigo 30.º n.º 1 alínea a) e b) do RCPIT.

²⁴⁴ Cfr. artigo 31.º n.º 2 alínea b) do RCPIT.

36.º do RCPIT²⁴⁵. O dever de fundamentação impõe que nestas situações a Administração tributária concretize e indique de facto, quais os factos susceptíveis de se enquadrar na disposição legal em que se baseiam²⁴⁶. Nesta fundamentação deve a Administração fazer constar, por exemplo, a indicação das diligências e actos já praticados, bem como os obstáculos e dificuldades na sua actuação, das diligências pendentes, a impossibilidade de completar a actuação inspectiva, bem como uma previsão (ainda que não vinculativa) do prazo que se afigura necessário para concluir a actividade inspectiva²⁴⁷. Também no domínio temporal do procedimento de inspecção, embora a regra seja a da continuidade da prática dos actos de inspecção, esta pode ser suspensa, exigindo-se no entanto que a mesma seja devidamente fundamentada, nos termos do artigo 53.º n.º 1 do RCPIT, devendo a mesma ser notificada ao sujeito passivo inspeccionado.

Por fim temos a maior expressão deste dever em sede de inspecção e que se prende com a fundamentação do relatório final de inspecção.

A propósito da fundamentação do relatório de inspecção uma das questões que se impõe aqui abordar é a da admissibilidade da fundamentação por remissão do relatório de inspecção tributária nomeadamente para o projecto de relatório. Chamamos no entanto à atenção de que não estamos aqui a tratar da questão da fundamentação por remissão dos actos tributários ou em matéria tributária que resultem do relatório, nos termos do artigo 63.º do RCPIT. A questão da fundamentação por remissão de actos que resultam do relatório é uma questão distinta, que também iremos abordar, mas posterior à questão agora em análise, já que ainda estamos na fase referente à elaboração do relatório de inspecção propriamente dito, nos termos do artigo 62.º do RCPIT, e não dos actos resultantes do mesmo.

²⁴⁵ Os motivos para prorrogação são:

- Situações tributárias de especial complexidade resultante, nomeadamente, do volume de operações, da dispersão geográfica ou da integração em grupos económicos nacionais ou internacionais das entidades inspeccionadas;
- Quando, na acção de inspecção, se apure ocultação dolosa de factos ou rendimentos;
- Nos casos em que a administração tributária tenha necessidade de recorrer aos instrumentos de assistência mútua e cooperação administrativa internacional;
- Outros motivos de natureza excepcional, mediante autorização fundamentada do director-geral dos Impostos.

²⁴⁶ Veja-se a este propósito a sentença de la Audiencia Nacional de 20-09-2007: «*La motivación en el acuerdo de ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras debe ponderar la necesidad de sobrepasar el plazo legal a la vista de las circunstancias propias del procedimiento, lo que impone al órgano decisor un deber de poner en conexión la complejidad de las actuaciones con la constatada insuficiencia del plazo de doce meses para terminarlas.*». Disponível em <http://www.poderjudicial.es>.

²⁴⁷ GARIJO, MERCEDES RUIZ, *Las garantías del contribuyente en el procedimiento inspector*, Barcelona, Bosch, 2009, pág. 48.

O n.º 3 do artigo 62.º do RCPIT elenca a lista dos elementos que o relatório deve conter, devendo ter-se em atenção a dimensão e complexidade da entidade inspeccionada, devendo no entanto, e independentemente de conter formalmente todos ou apenas alguns dos elementos elencados no n.º 3 do art. 62.º do RCPIT, resultar sempre do relatório a identificação e sistematização dos factos detectados e sua qualificação jurídico-tributária, tal como previsto no n.º 1 do artigo 62.º do RCPIT.

Nesta questão parece-nos que a resposta parece ser afirmativa, no sentido de se admitir a fundamentação por remissão face aos já citados artigos 77.º n.º 1 da LGT e 125.º n.º 1 do CPA. Aliás, nada no referido artigo 62.º do RCPIT parece indicar a exigência de um especial dever fundamentação expressa²⁴⁸ do relatório de inspecção, pelo que é de aplicar a regra geral de admissibilidade de fundamentação por remissão, desde que o projecto de relatório para o qual o relatório final remete contenha todos os elementos previstos no n.º 3 do artigo 62.º do RCPIT.

Vejamos agora a questão da fundamentação dos actos tributários ou em matéria tributária que resultem do relatório, que nos termos do artigo 63.º n.º 1 do RCPIT se podem fundamentar através de adesão ou concordância com as suas conclusões. Esta solução é no entanto distinta da prevista no artigo 77.º n.º 1 da LGT que, embora admitindo a remissão, admite-a para o relatório de fiscalização, e não para as suas conclusões, pelo que se deve entender a admissibilidade de fundamentação por remissão, desde que a mesma seja feita para o relatório e não somente para as suas conclusões²⁴⁹.

²⁴⁸ Existem no nosso ordenamento situações em que exige que a fundamentação seja feita de forma expressa como sucede nos casos de “relações especiais” artigo 77.º, n.º 3 da LGT), “tributação por métodos indirectos” (artigo 77.º, n.º 4 e 5 da LGT), “derrogação administrativa de segredo bancário” (artigo 63.º-B n.º 4 da LGT) ou de “reversão contra responsáveis subsidiários” (artigo 23.º, n.º 4 da LGT).

²⁴⁹ Neste sentido, ALFARO, MARTINS, *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária Comentado e Anotado*, Lisboa, Áreas, 2003, pág. 446.

4.4. DEVER DE COOPERAÇÃO

O princípio da cooperação exige que no decurso do procedimento inspectivo haja um dever mútuo de cooperação e colaboração entre a inspecção tributária e os sujeitos passivos²⁵⁰.

O nosso ordenamento jurídico-tributário, prevê vários deveres impostos não só aos sujeitos passivos como a terceiros, de forma a possibilitar, quer a correcta e exacta liquidação dos tributos, quer o posterior controlo de modo a apurar se a liquidação foi efectuada de forma correcta – são os denominados deveres acessórios. Contudo, muitos destes deveres são exigidos mesmo em circunstâncias em que não é devida a obrigação tributária principal. Por isso mesmo, e como afirma NUNO SÁ GOMES²⁵¹, nestas situações e em outras similares, na medida em que não se pode falar de deveres acessórios, distingue o referido Autor entre deveres acessórios propriamente ditos, quando há obrigação principal, e as situações de controlo fiscal ou política fiscal, nos casos em que não há obrigação principal. Na doutrina é possível constatar posições diferentes quanto à natureza destes deveres acessórios. Assim, por exemplo, PEDRO SOARES MARTINEZ²⁵² considera-os como sendo deveres de carácter administrativo enquanto JOSÉ MANUEL M. CARDOSO DA COSTA²⁵³ os qualifica como deveres públicos, representando o dever de cooperação na realização da ordem jurídica-fiscal. Propendemos para considerar tais deveres como deveres administrativos, em grande parte devido a tudo o que já se disse sobre a relevância da privatização da relação jurídica tributária, em que tais deveres, que antes pertenciam à competência da Administração passaram a ser efectuados pelos próprios sujeitos passivos e por outros obrigados tributários.

O dever de cooperação dos contribuintes para com a Administração fiscal, neste caso para com a inspecção tributária, constituem também uma forma de garantir a eficácia da actuação da inspecção. Desta forma esta cooperação permite aos funcionários da inspecção (embora com algumas limitações temporais como iremos ver), nos termos do n.º 2 do artigo 28.º do RCPIT:

²⁵⁰ Este dever encontra-se plasmado em vários diplomas, a saber: artigo 59.º da LGT, artigo 9.º do RCPIT, artigo 48.º do CPPT, artigo 133.º do Código do IRS, artigo 85.º do Código do IVA, artigo 7.º e 60.º do Código do Procedimento Administrativo.

²⁵¹ Cfr. GOMES, NUNO SÁ *As situações jurídicas tributárias*, in Cadernos de Ciência Técnica Fiscal, ano 27, 1969, pág. 78 e ss.

²⁵² Cfr. MARTINEZ, PEDRO SOARES, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 10.ª edição, 2003., pág. 290.

²⁵³ Cfr. COSTA, JOSÉ MANUEL M. CARDOSO DA, *Curso de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 1970, pág. 342-343.

- Aceder livremente às instalações e dependências da entidade inspeccionada pelo período de tempo necessário ao exercício das suas funções
- Dispor das instalações adequadas ao exercício das suas funções em condições de dignidade e eficácia;
- Examinar, requisitar e reproduzir documentos, mesmo quando em suporte informático, em poder dos sujeitos passivos ou outros obrigados tributários, para consulta, apoio ou junção aos relatórios, processos ou autos;
- Obter informações e examinar documentos ou outros elementos em poder de quaisquer serviços, estabelecimentos e organismos do Estado, das Regiões Autónomas e autarquias locais, de associações públicas, de empresas públicas ou de capital exclusivamente público, de instituições particulares de solidariedade social e de pessoas colectivas de utilidade pública;
- Troca de correspondência, em serviço, com quaisquer entidades públicas ou privadas sobre questões relacionadas com o desenvolvimento da sua actuação;
- Esclarecimento, pelos TOC e ROC, da situação tributária das entidades a quem prestem ou tenham prestado serviço;

No RCPIT é possível encontrar expressamente algumas manifestações deste dever de cooperação, que deve ser mútuo entre sujeitos passivos e Administração tributária²⁵⁴. Além disso o mesmo é exigido a outras entidades de direito público para com a inspecção tributária²⁵⁵.

Também no artigo 48.º do RCPIT (em concretização do artigo 9.º do RCPIT) se prevê, como manifestação deste dever de cooperação, que a entidade inspeccionada deverá sempre que possível esclarecer a Administração de quaisquer dúvidas que surjam no âmbito do procedimento de inspecção. Por outro lado, a Administração também deverá, sempre que possível, desde que tal não comprometa o sucesso do procedimento ou dever de sigilo, facultar ao sujeito passivo informações ou outros elementos por este, desde que tais elementos e informações sejam comprovadamente necessários ao cumprimento dos seus deveres tributários acessórios²⁵⁶.

²⁵⁴ Cfr. artigo 9.º n.º 1 do RCPIT.

²⁵⁵ Cfr. artigo 9.º n.º 2 do RCPIT.

²⁵⁶ Cfr. artigo 48.º n.º 2 do RCPIT.

A cooperação também é visível na obrigação de notificação prévia, com uma antecedência mínima de cinco dias, do início do procedimento, nos termos do n.º 1 do artigo 49.º do RCPIT, salvo nas situações em essa notificação prévia seja dispensada por um algum dos fundamentos previstos no n.º 1 do artigo 50.º do RCPIT.

Outra manifestação do dever cooperação prende-se com a necessidade de designação, por parte do sujeito passivo, de um representante para as relações com a Administração tributária que deverá coordenar os contactos entre Administraçãoe contribuinte e deverá assegurar o cumprimento de todas as obrigações legais que se imponham no decurso do procedimento²⁵⁷.

Além disso, o dever de cooperação também se manifesta através da necessidade de presença do sujeito passivo ou obrigado tributário, representantes legais, TOC's ou ROC's no momento da prática dos actos de inspecção externa, desde que estes decorram nas instalações ou dependências do sujeito passivo e a mesma seja considerada indispensável à descoberta da verdade material (artigo 54.º n.º 1 do RCPIT). Além disso, mesmo que a presença não seja indispensável, ainda assim o sujeito passivo pode assistir às diligências da inspecção, desde que as mesmas decorram nas instalações ou dependências do sujeito passivo (artigo 54.º n.º do RCPIT).

Este dever assume relevância tal em sede de procedimento de inspecção, que a lei comina expressamente, em caso de violação de tal dever, que a mesma constitui fundamento de recurso a métodos indirectos. Assim, a violação dos deveres de cooperação pelo sujeito passivo inspeccionado, nomeadamente a recusa de exibição da contabilidade e outros documentos, bem como a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação, constitui fundamento da aplicação de métodos indirectos²⁵⁸, sem prejuízo da sanção que ainda cabe nestes casos, que pode também configurar a prática de crime²⁵⁹ ou contra-ordenação tributária, punida com coima entre € 250 e € 50.000²⁶⁰. Para o efeito devem os funcionários da inspecção tributária comunicar a recusa ou oposição ao dirigente máximo do serviço ou ao representante do Ministério Público competente²⁶¹. A violação por parte da Administração tributária do dever de

²⁵⁷ Cfr. artigo 52.º do RCPIT.

²⁵⁸ Cfr. artigo 10.º do RCPIT e artigo 88.º alínea b) da LGT.

²⁵⁹ Cfr. artigo 103.º n.º 1 alíneas a) e b) do RGIT.

²⁶⁰ Cfr. artigo 113.º do RGIT.

²⁶¹ Cfr. artigo 32.º do RCPIT.

colaboração e de actuação segundo as regras da boa fé, pode consistir em vício autónomo de violação de lei²⁶², para além de poder fazer incorrer os funcionários ou agentes em responsabilidade disciplinar. Esta recusa ou falta de cooperação tem também consequências quanto à celeridade processual exigida à Administração fiscal, na medida em que tem um efeito suspensivo sobre os prazos que impõem essa celeridade à actividade administrativa²⁶³.

De salientar que esta recusa – ilegítima – que serve de fundamento ao recurso à metodologia indirecta, tem de ser, na nossa opinião, uma recusa expressa, e não uma mera recusa tácita ou implícita, não sendo legítimo à Administração fiscal estabelecer qualquer presunção de recusa. Esta interpretação deve ser feita em conjugação com a norma que prevê a sanção prevista para os casos de recusa – o artigo 113.º do RGIT –, exigindo o n.º 1 deste preceito uma recusa dolosa²⁶⁴. Para uma correcta interpretação da violação deste dever cumpre sublinhar que se considera recusa a entrega, exibição ou apresentação da contabilidade ou outros documentos fiscalmente relevantes sempre que o sujeito passivo não permita o livre acesso ou a utilização pelos funcionários da Administração tributária encarregues da prática dos necessários actos de inspecção – que é o que resulta do n.º n.º 3 do mesmo art. 113.º, que vai mais concretiza aquilo que se deve considerar como recusa na entrega²⁶⁵. Nestas circunstâncias e caso a inspecção tributária lance mão da metodologia indirecta com base neste fundamento assiste-lhe o especial dever de fundamentação, devendo concretizar os factos que consubstanciam a recusa por parte do sujeito passivo, identificando-os de forma clara e precisa.

²⁶² Neste sentido, CAMPOS, DIOGO LEITE DE, RODRIGUES, BENJAMIM DA SILVA, SOUSA, JORGE LOPES DE, *Lei Geral Tributária, Comentada e Anotada*, Vislis Editora, Lisboa, 2003.

²⁶³ Cfr. artigo 57.º n.º 4 da LGT.

²⁶⁴ O n.º 1 do art. 113.º do RGIT prevê que, *quem dolosamente recusar a entrega, a exibição ou apresentação de escrita, de contabilidade ou de documentos fiscalmente relevantes a funcionário competente, quando os factos não constituam fraude fiscal, é punido com coima de € 250 a € 50 000*.

²⁶⁵ Neste sentido, SOUSA, JORGE LOPES DE e SANTOS, MANUEL SIMAS, *Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado*, Lisboa, Áreas, 2008, pág. 816, ao anotarem que «*A infracção consuma-se, em regra, no momento em que se manifesta a vontade de recusar a entrega, apresentação ou exibição dos documentos.*»; CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA; SOUSA, JORGE LOPES DE, *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, Lisboa, Vislis, 3.ª edição, 2003, pág. 446: «*Por outro lado, não basta para ocorrer a situação aqui prevista que, na sequência de tal exigência, haja um simples acto de natureza omissiva, uma mera não apresentação dos documentos, sendo necessário um acto positivo que possa considerar-se como sendo uma manifestação de intenção de não os apresentar.*».

4.5. DEVER DE SIGILO

O dever de sigilo, que constitui uma manifestação do princípio da confidencialidade²⁶⁶, consubstancia igualmente uma importante garantia no procedimento de inspecção, configurando simultaneamente um dever para a Administração fiscal e um direito dos contribuintes inspecionados²⁶⁷. Este direito, embora já tenha sido aflorado a propósito do direito à informação, carece no entanto de análise e comentário autónomo.

Tal como refere J. L. SALDANHA SANCHES, o sigilo fiscal constitui um dever de reserva da Administração fiscal relativamente aos elementos que o contribuinte lhe deve fornecer, definido-o como a *«proibição que incide sobre os membros da Administração fiscal de darem conhecimento a terceiros da situação fiscal (e por isso patrimonial) dos sujeitos passivos»*²⁶⁸.

O regime fundamental do sigilo fiscal encontra-se previsto no artigo 64.º da LGT que impõe aos dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária a obrigação de guardar sigilo sobre os dados recolhidos sobre a situação tributária dos contribuintes e os elementos de natureza pessoal que obtenha no procedimento, nomeadamente os decorrentes do sigilo profissional ou qualquer outro dever legal de segredo legalmente regulado²⁶⁹. Assim, para os dirigentes, funcionários e agentes da Administração fiscal, o sigilo fiscal traduz-se numa forma de sigilo profissional resultante da relação que se estabelece entre aquela e os contribuintes, cujo objectivo é assegurar a confidencialidade de um conjunto de dados a que a Administração tem acesso sobre a situação pessoal e patrimonial dos contribuintes, cuja divulgação poderia acarretar, nas palavras de JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *«prejuízos ao nível dos seus direitos ao bom nome, honra imagem ou somente privacidade e tranquilidade»*²⁷⁰.

²⁶⁶ Cfr. neste sentido, ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 3.ª edição, 2009, pág. 106.

²⁶⁷ Embora como afirma ANTÓNIO LIMA GUERREIRO «a sua função não seja puramente garantística dos contribuintes, constituindo uma condição do sucesso da actividade da Administração fiscal, pois para além de proibir a utilização dos elementos revelados pelo contribuinte para outros efeitos que a não a liquidação e cobrança dos impostos assegura também a confiança entre a entres os contribuintes e a Administração, conferindo uma maior eficácia da actividade tributária – GUERREIRO, ANTÓNIO LIMA, *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa, Rei dos Livros, 1999, pág. 300.

²⁶⁸ SANCHES, J.L. SALDANHA, *Segredo Bancário, Segredo Fiscal: Uma Perspectiva Funcional*, in Revista Fiscalidade n.º 21, Lisboa, Instituto Superior de Gestão Janeiro – Março de 2005, pág. 35.

²⁶⁹ Esta obrigação de sigilo é extensível nos termos do n.º 3 do artigo 64.º da LGT a toda e qualquer pessoa que obtenha elementos protegidos pelo segredo fiscal, nos mesmos termos da administração tributária.

²⁷⁰ Cfr. ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009, 3.ª edição, pág. 108.

Por dados sobre a situação tributária dos contribuintes, deve entender-se, na opinião do mesmo Autor, «*aqueles que constituam elementos reveladores da sua capacidade contributiva, como os seus rendimentos, as suas despesas, ou os bens de que são titulares*». Quanto aos elementos de natureza pessoal, estes dizem respeito «*àqueles que se encontram abrangidos pela reserva da vida íntima (art. 26.º da CRP) – que abrange toda a situação financeira – e que não se reconduzam aos primeiros (movimentos bancários, transacções bolsistas, contratos privados etc.)*». Ainda segundo este autor, «*fora do sigilo ficam, quer os dados que não se revejam nas realidades acima descritas, quer os dados que tenham natureza pública, como os que sejam livremente cognoscíveis por outras vias, (v.g. registo civil, comercial, predial, etc.)*»²⁷¹.

Nesta matéria sobre o sigilo fiscal importa reter que este instituto se refere sobretudo e primordialmente a um dever que impende sobre a Administração fiscal relativamente aos dados dos contribuintes por si directamente recolhidos e não ao sigilo que enquadre outros dados, nomeadamente, os obtidos junto de entidades, como os bancos, onde se prevê um regime de sigilo específico – bancário – e que será alvo de análise mais à frente. Contudo, importa também referir que os dados obtidos em derrogação desse sigilo bancário estarão posteriormente sob a égide do sigilo fiscal, como elementos que passaram a estar na órbita do conhecimento da Administração fiscal.

Este dever não tem no entanto natureza absoluta, podendo cessar nas circunstâncias previstas no n.º 2 do artigo 64.º da LGT, a saber: a) Autorização do contribuinte para a revelação da sua situação tributária; b) Cooperação legal da administração tributária com outras entidades públicas, na medida dos seus poderes²⁷²; c) Assistência mútua e cooperação da administração tributária com as administrações tributárias de outros países resultante de convenções internacionais a que o Estado Português esteja vinculado, sempre que estiver prevista

²⁷¹ Cfr. ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009, 3.ª edição, pág. 108-109.; Neste sentido pode ver-se CORTE-REAL, CARLOS PAMPLONA; GOUVEIA, JORGE BACELAR; COSTA, J. CARDOSO, *Breves reflexões em matéria de confidencialidade fiscal*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 368, Lisboa, Outubro-Dezembro, 1992, pág. 10-11: «(...) os dados fiscalmente trabalhados terão uma natureza plúrima: podem ter uma natureza pública, quando sejam livremente cognoscíveis por recurso a outras vias jurídico-institucionais (v.g. registo predial, civil, comercial, etc.); podem ser, diversamente, dados estritamente fiscais, mas de índole «neutra: em termos da expressão personalizada de uma situação tributária, como será o caso de todos os dados que se reportem a bens, actos ou factos, enquanto tais e porque objecto de incidência real ou de quaisquer obrigações acessórias de natureza tributária; por fim, a larga maioria dos dados fiscais terá um carácter, por regra, sigiloso porque e se reveladores de capacidade contributiva.»

²⁷² Como sucede, por exemplo, com a possibilidade de a PJ, com vista à realização das finalidades dos inquéritos relativos aos crimes tributários cuja competência para a respectiva investigação esteja reservada ou seja deferida à PJ, esta pode solicitar a consulta em tempo real das bases de dados da DGCI e da DGAIEC, nos termos do decreto-lei n.º 93/2003, de 30 de Abril..

reciprocidade²⁷³; d) Colaboração com a justiça nos termos do Código de Processo Civil e Código de Processo Penal.

Este dever, embora não se afaste das linhas gerais do artigo 64.º da LGT, encontra previsão expressa no RCPIT, nomeadamente no seu artigo 22.º. Trata-se quanto a nós de um reforço deste dever, num procedimento em que a obtenção de elementos pessoais e patrimoniais reveladores da capacidade contributiva (aliás é esse um dos objectivos a prosseguir neste procedimento) assume uma especial importância. O artigo 22.º n.º 1 do RCPIT reforça por isso a natureza sigilosa do procedimento de inspecção, obrigando «*os funcionários que nele intervenham guardar rigoroso sigilo sobre os factos relativos à situação tributária do sujeito passivo ou de quaisquer entidades e outros elementos de natureza pessoal ou confidencial de que tenham conhecimento no exercício ou por causa das suas funções*». Nos termos do n.º 2 deste preceito, na esteira do n.º 2 do artigo 64.º da LGT, esta obrigação de sigilo cessa perante os deveres legais de comunicação a outras entidades públicas dos factos apurados na inspecção tributária.

Por fim, deve-se referir dois aspectos relativamente a este dever: Em primeiro lugar, a violação do mesmo é objecto da tutela penal específica, podendo a mesma consubstanciar a prática de um crime, nos termos do artigo 91.º do RGIT ou uma contra-ordenação tributária, nos termos do artigo 115.º também do mesmo diploma, sem prejuízo da responsabilidade disciplinar em que incorre o agente que violar tal dever²⁷⁴; em segundo lugar, a violação deste dever não consubstancia um vício do procedimento de inspecção, na medida que não afecta o seu conteúdo²⁷⁵.

²⁷³ Nos termos dos instrumentos internacionais já abordados na primeira parte do nosso estudo, nomeadamente Acordos sobre Troca Informação em matéria fiscal, Convenções sobre Dupla Tributação, Directiva e Regulamentos comunitários relativos a cooperação administrativa.

²⁷⁴ Cfr. artigo 31.º n.º 1 e n.º 4 alínea e) do decreto-lei n.º 24/84, de 26 de Janeiro.

²⁷⁵ Cfr. CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA; SOUSA, JORGE LOPES DE, *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, Lisboa, Vislis, 3.ª edição, 2003, pág. 565.

5. NATUREZA E TIPOLOGIA DOS ACTOS DE INSPECÇÃO TRIBUTÁRIA

Como já se afirmou, o procedimento de inspecção caracteriza-se por ser um conjunto de actos marcadamente instrumentais ou seja, no decurso do procedimento a esmagadora maioria dos actos praticados têm uma natureza meramente administrativa ou, dito ainda de outra forma, são meros actos ou operações materiais – que são a regra –, por contraposição aos actos administrativos – que são a excepção²⁷⁶. Veja-se por exemplo que um dos actos com maior relevância praticados pela Administração no decurso do procedimento de inspecção – o relatório de inspecção, que consubstancia o culminar do próprio procedimento – constitui um mero acto de natureza administrativa, um mero acto material²⁷⁷. Isto porque o próprio relatório de inspecção não se insere na acepção operativa de acto administrativo tributário²⁷⁸, ou seja, um acto da Administração tributária de aplicação da norma tributária ao caso em concreto e produtor de efeitos jurídicos na esfera jurídica de determinado sujeito. Tal advém do facto de a maioria dos actos praticados no âmbito do procedimento de inspecção não fixarem nem produzirem efeitos jurídicos próprios e autónomos. É que, se o relatório de inspecção não é em si mesmo um acto administrativo, logicamente que os actos que são praticados para elaboração do relatório, nomeadamente a recolha e exame dos elementos que servem de suporte ao relatório são também actos preparatórios e intermédios conducentes à elaboração do relatório e que por essa razão também eles não possuem autonomia nem consubstanciam actos administrativos mas meras operações materiais, razão pela qual são insusceptíveis de impugnação autónoma²⁷⁹.

Isto embora hoje em dia o conceito de acto administrativo impugnável não se limitar apenas ao acto conclusivo do procedimento administrativo ou de uma fase autónoma desse procedimento, podendo mesmo ser um acto propulsor do procedimento ou uma decisão intermédia. O critério

²⁷⁶ Esta instrumentalidade dos actos praticados no decurso do procedimento de inspecção e a sua inimpugnabilidade, com excepção das medidas cautelares, vem expressamente prevista no artigo 11.º do RCPIT. Refira-se aliás que na redacção anterior do artigo 29.º do RCPIT sob a epígrafe *actos materiais*, no mesmo se previa expressamente que *no procedimento de inspecção tributária é admitida a prática dos actos expressamente previstos nos códigos e leis tributárias, nomeadamente, nomeadamente no artigo 63.º da Lei Geral Tributária, nos artigos 124.º, 125.º e 126.º do Código do IRS, no artigo 108.º do Código do IRC, nos artigos 77.º, 78.º e 79.º do Código do IVA, no decreto-lei n.º 45/89, de 11 de Fevereiro, e no decreto-lei n.º 363/78, de 28 de Novembro*.

²⁷⁷ Embora a notificação do relatório de inspecção já integre a categoria de actos jurídicos e não de actos materiais.

²⁷⁸ Cfr. ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009, 3.ª edição, pág. 13.

²⁷⁹ Cfr. neste sentido, ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *O controlo do controlo tributário (meios reactivos à inspecção tributária)*, in *Cadernos de justiça administrativa* - n.º 67, Janeiro-Fevereiro, Braga, CEJUR, 2008. O Autor distingue entre actos materiais, ou seja, aqueles que, sendo praticados por agentes administrativos investidos nos seus poderes, não traduzem qualquer declaração de vontade, nem projectam quaisquer efeitos jurídicos específicos, materializando meras actuações concretas de execução e actos jurídicos, que contêm em si uma manifestação de vontade, administrativamente vinculativa, projectando efeitos jurídicos na esfera de determinado destinatário.

para se aferir se um acto administrativo é ou não impugnável passa por aferir a sua eficácia externa, ou seja, basta-se que um acto, ainda que intermédio seja lesivo ou potencialmente lesivo dos direitos ou interesses legalmente protegidos (este entendimento foi o colhido em sede de contencioso administrativo, no segmento final do n.º 1 do artigo 51.º do CPTA)²⁸⁰. Assim, os actos de inspecção poderiam eventualmente ser susceptíveis de impugnação, apesar de se tratar de actos intermédios, desde que possuíssem essa eficácia externa, lesiva ou potencialmente lesiva. Contudo e como iremos observar, a maioria dos actos inspectivos não possuem essa característica lesiva que permita a sua impugnação autónoma, sendo actos de natureza material, meramente administrativa ou de trâmite. Este é o sentido a retirar da interpretação conjugada do artigo 95.º da LGT e 54.º do CPPT. No primeiro estabelece-se que o direito de impugnação ou recurso de todos os actos lesivos dos direitos e interesses legalmente protegidos, exemplificando tipos de actos lesivos, entre os quais se encontram a apreensão ou outras medidas cautelares da competência da administração tributária²⁸¹. Por sua vez o artigo 54.º do CPPT estabelece o princípio da impugnação unitária, segundo o qual, com excepção dos actos imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou norma ilegalmente prevista em sentido diferente, são insusceptíveis de impugnação contenciosa os actos interlocutórios do procedimento (onde se incluem os actos de inspecção), sem prejuízo de se poder invocar na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida.

²⁸⁰ Efectivamente, há que realçar que o legislador do CPTA quis assegurar a tutela jurisdicional efectiva, afastando obstáculos que à realização prática deste princípio ainda vinham sendo colocados pelo anterior contencioso administrativo, não obstante o entendimento actualista da jurisprudência que, baseando-se no artigo 268.º n.º 4 da CRP, passou a sobrepor o critério da lesividade ao da tripla definitividade que, elaborado pela doutrina, tinha obtido acolhimento no artigo 25.º da LPTA. Assim, através do artigo 51.º n.º 1 do CPTA o legislador, em 2004, afastou os pressupostos da definitividade e da lesividade como condições de acesso à justiça administrativa, admitindo expressamente a impugnação de todos os actos dotados de eficácia externa, mesmo anteriores a decisão final e mesmo não lesivos [segundo o artigo 51.º n.º 1 CPTA ainda que inseridos num procedimento administrativo, são impugnáveis os actos administrativos com eficácia externa, especialmente aqueles cujo conteúdo seja susceptível de lesar direitos ou interesses legalmente protegidos]. O acto administrativo contenciosamente impugnável passou, pois, a ser o dotado de eficácia externa, tendo a lesividade (subjectiva) sido remetida para mero critério de aferição dessa impugnabilidade. Ver a este propósito, ALMEIDA, MÁRIO AROSO DE, *O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos*, Coimbra, Almedina, 4.ª edição, 2005, pág. 138 a 146. CAUPERS, JOÃO, *Introdução ao Direito Administrativo*, Lisboa, Âncora, 8.ª Edição, 2005, pág. 336 a 341. Ainda assim, a virtualidade de o acto lesar um concreto interesse individual constitui uma mera condição de legitimidade activa, que somente opera em relação às acções impugnatórias de função subjectiva pelo que o acto contenciosamente impugnável não se confunde com o acto lesivo, não obstante coincida, na generalidade dos casos, com um acto potencialmente lesivo, cuja impugnação será admissível se a acção for deduzida pelo titular do direito ou interesse ofendido. Porém, a lesividade do acto assume relevância fundamental no domínio da impugnação de actos praticados no decurso de um procedimento na medida em que, ainda que aí não se torne evidente uma violação da legalidade objectiva ou a ofensa de interesses difusos, por estarmos ainda numa fase incipiente do processo, é a eventual produção de efeitos externos lesivos da esfera jurídica de particulares que tendencialmente determinará o carácter impugnável do acto. Ver neste sentido acórdão do TCA Sul, de 06-03-2008, processo n.º 00946/05.

²⁸¹ Cfr. artigo 95.º n.º 2 alínea I) da LGT.

Os actos inspectivos ou actos de inspecção são então os actos materiais traduzidos nas seguintes actuações²⁸²:

- Acesso livre às instalações ou locais da entidade inspeccionada onde seja possível a obtenção de elementos conexos com a sua actividade ou de outros obrigados tributários;
- Exame, requisição e reprodução de documentos, em poder dos sujeitos passivos ou outros obrigados tributários, para consulta, apoio ou junção aos relatórios, processos ou autos;
- Obtenção de informações e exame dos documentos ou outros elementos em poder de quaisquer serviços, estabelecimentos e organismos,
- Inventariação física e avaliação de bens ou imóveis relacionados com a actividade dos contribuintes, incluindo a contagem física das existências, da caixa e do imobilizado, e à realização de amostragens destinadas à documentação das acções de inspecção;
- Acesso consulta e teste dos sistemas informáticos dos sujeitos passivos, incluindo a documentação relativa à sua análise, programação e execução;
- Obtenção de declarações dos sujeitos passivos, membros dos corpos sociais, técnicos oficiais de contas, revisores oficiais de contas ou de quaisquer outras pessoas, cujo depoimento interesse ao apuramento dos factos tributários.

Há que relembrar, como já foi abordado, a propósito da classificação do procedimento (e será também no capítulo relacionado com os limites temporais dos actos de inspecção) que estes actos materiais efectivamente praticados são aqueles que irão dar corpo à classificação do procedimento, pois estarão balizados por essa classificação. Se o procedimento for interno, só poderão ser praticados actos materiais nas instalações da Administração fiscal, ao passo que se o procedimento for externo, esses actos serão praticados total ou parcialmente nas instalações do sujeito passivo. Pode por isso afirmar-se que os actos praticados constituem a comprovação e demonstração material da qualificação formal do procedimento e a sua não prática (nos casos em que o procedimento é externo e não são praticados actos nas instalações do contribuinte) ou prática para além do previsto (no procedimento interno serem praticados actos nas instalações dos sujeitos passivos sem observação das formalidades legalmente previstas) determinam a invalidade do acto tributário final – o acto de liquidação. Quanto a nós, os verdadeiros actos materiais de inspecção são os realizados no decurso do procedimento de inspecção externo,

²⁸² Cfr. Artigos 28.º e 29.º do RCPIT.

pois traduzem a recolha material e física de elementos de informação, documentos, e eventualmente bens do sujeito passivo (como computadores) bem com a análise comparativa entre os elementos recolhidos com elementos dos quais a Administração já dispunha anteriormente.

Por outro lado, convém não esquecer que todos estes actos, na sua maioria materialmente instrumentais se inserem num procedimento conducente, por regra, à prática do acto tributário por excelência – acto de liquidação - este sim, susceptível de impugnação.

Uma das características do procedimento tributário de inspecção prende-se, pois, com a, regra geral, ausência de disposições legais que contemplem a impugnabilidade autónoma dos actos de inspecção praticados no decurso de respectivo procedimento. As eventuais ilegalidades verificadas no respectivo procedimento, ao abrigo do princípio da impugnação unitária²⁸³ apenas podem ser invocadas, ou em sede de impugnação judicial do acto final do procedimento de avaliação da matéria tributável, quando esta seja efectuada por métodos directos ou quando não conduza a liquidação²⁸⁴, ou na impugnação judicial do subsequente acto de liquidação, quando a correcção da matéria tributável seja efectuada por métodos indirectos²⁸⁵.

Assim, e perante a impossibilidade de impugnação judicial autónoma dos actos de inspecção tributária, também não deve reconhecer-se a possibilidade de suspensão da respectiva eficácia em sede de procedimento cautelar, em virtude da dependência da pretensão cautelar em relação à causa principal²⁸⁶, pelo que, regra geral, qualquer pretensão cautelar, tirando as legalmente previstas²⁸⁷, deve ser rejeitada, pois trata-se de um caso de manifesta ilegalidade²⁸⁸.

Parece-nos relevante chamar também aqui à colação uma questão já aflorada, ainda que superficialmente, e que se prende com os planos de inspecção, tanto o PNAIT, como os planos elaborados na sequência deste, que definem os programas, critérios e acções a desenvolver que servem de base à selecção dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários a inspecionar, como um exemplo paradigmático da natureza dos actos de inspecção e da sua

²⁸³ Cfr. artigos 54.º do CPPT e 66.º da LGT

²⁸⁴ Cfr. artigo 86.º n.ºs 1 e 3 da LGT

²⁸⁵ Cfr. artigo 86.º n.ºs 3 e 4 da LGT

²⁸⁶ Cfr. artigo 113.º n.º 1 do CPTA

²⁸⁷ Cfr. artigos 11.º e 30.º do RCPIT

²⁸⁸ Cfr. artigo 116.º n.ºs 1 e 2, alínea d) do CPTA

inimpugnabilidade. Neste caso trata-se da inimpugnabilidade de actos que traduzem a inclusão dos sujeitos passivos, atendendo a determinados critérios objectivamente fixados, numa lista, num plano de contribuintes que serão inspeccionados. Esta questão, do que conhecemos, nunca se colocou no domínio nacional, contrariamente ao que sucede, por exemplo, em Espanha. E tem sido entendimento na jurisprudência espanhola que os actos de inclusão de um contribuinte nos planos de inspecção constituem actos de trâmite, reservados e confidenciais (sem prejuízo da divulgação genérica dos critérios de selecção tal como previsto no artigo 26.º do RCPIT), que não afectam os direitos subjectivos dos contribuintes. Tal como se afirmou no acórdão do Supremo Tribunal Espanhol de 26-09-2008, n.º 8062/2008, «*Los planos de Inspección se consideran como meros actos de trámite, como un instrumento de organización interna, pero también al servicio del principio de seguridad jurídica a favor del administrado. No obstante, su inclusión en los planes constituye un acto de trámite, reservado y confidencia*». Em outra decisão do mesmo tribunal, de 16-02-2004, n.º 2538/2004, afirmou-se que «*La inclusión de un contribuyente en el plan de inspección de una concreta unidad regional ni supone que este acuredo deba ser notificado con los requisitos de un acto administrativo, carácter que no tiene, ni que sea susceptible de reclamación*»²⁸⁹.

Porém, embora a regra seja que no âmbito do procedimento de inspecção os actos sejam materiais, há alguns actos administrativos destacáveis e que por isso gozam de uma autonomia e eficácia externa e cujos efeitos jurídicos se reflectem directamente na esfera jurídica do sujeito passivo e, em consequência, são desde logo passíveis de impugnação autónoma, sem ter de se aguardar pelo acto de liquidação resultante do relatório de inspecção. Estamos a falar das medidas cautelares, para efeitos de aquisição e conservação de prova, que conferem à Administração a possibilidade de apreender elementos de escrituração ou quaisquer outros elementos, incluindo suportes informáticos, comprovativos da situação tributária do sujeito passivo ou de terceiros, selar quaisquer locais ou instalações, e visar os livros e demais

²⁸⁹ Neste sentido pode ainda ver-se o acórdão do Supremo Tribunal Espanhol de 29-09-2008, n.º 7087/2008: «*La inclusión de un contribuyente en un Plan de Inspección, por molesto que pueda resultar, coadyuva al logro de un sistema tributario justo que preconiza el artículo 31.1 CE, y es un acto reservado y confidencial que per se no afecta a los derechos subjetivos del contribuyente, como ha señalado el Tribunal Supremo en sentencias de 20 de octubre de 2000*». Cfr. igualmente DOMINGUEZ, AITOR ORENA, *Discrecionalidad, Arbitrariedad e Inicio de Actuaciones Inspectoras*, Navarra, Thomson Aranzadi, 2006, pág. 126-128. Conforme refere este Autor, a inclusão de um contribuinte num Plano não deixa de ser um mero acto de trâmite para uma hipotética e possível inspecção, pelo que essa inclusão não deve ser comunicada, não afectando qualquer direito do contribuinte. No entanto, alerta o Autor, uma vez iniciada a inspecção, devem ser revelados ao contribuinte inspeccionado quais os motivos que conduziram à inspecção e, caso o mesmo se inclua num Plano de inspecção, devem ser indicados quais os critérios e motivos que levaram à sua inclusão nesse Plano. .

documentos²⁹⁰ ²⁹¹. Esta actuação consubstancia a prática de actos administrativos de apreensão, ou seja, são medidas cautelares administrativas, que no entanto não se confundem com as providências cautelares, de natureza judicial – arresto e arrolamento -, que a Administração pode requerer, e que adiante falaremos, nos termos do artigo 51.º da LGT²⁹².

De sublinhar que, uma vez mais, à semelhança de outras situações contempladas no RCPIT, o legislador teve a preocupação de balizar a actuação da Administração, na medida em que se tratam de actos discricionários, conferindo aos contribuintes uma dupla garantia sempre que a Administração adopte medidas cautelares: por um lado, salientando que se deve tratar de uma actuação proporcional adequando e sujeitando-a a um especial dever de fundamentação²⁹³ e, por outro, garantindo ao contribuinte a possibilidade de submeter a actuação da Administração ao escrutínio judicial, uma vez que esta apreensão é susceptível de impugnação autónoma, nos termos do artigo 143.º do CPPT²⁹⁴, que pode ser deduzida pelo proprietário ou pelo detentor dos bens apreendidos e tem sempre carácter urgente²⁹⁵.

²⁹⁰ Cfr. Artigo 30.º do RCPIT.

²⁹¹ A violação, por qualquer forma, destas marcas, selos e sinais colocadas para certificar que sobre determinados bens ou documentos foram utilizadas medidas cautelares administrativas ou providências cautelares consubstancia a prática de um crime punível com pena de prisão até três anos, nos termos do artigo 99.º do RGIT.

²⁹² Nos termos do n.º 1 do artigo 51.º da LGT, o interessado tem o direito de impugnar ou recorrer de todo o acto lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, segundo as formas de processo prescritas na lei, sendo que na alínea l) n.º 2 do mesmo preceito, a apreensão de bens ou outras providências cautelares da competência da Administração tributária aparece como sendo um dos actos lesivos susceptíveis de impugnação.

²⁹³ «(...) las medidas cautelares deben estar debidamente motivadas para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición. (...) las medidas serán proporcionadas y limitadas temporalmente a los fines anteriores sin que puedan adoptarse aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación» – GARIJO, MERCEDES RUIZ, *Las garantías del contribuyente en el procedimiento inspector*, Barcelona, Bosch, 2009, pág. 21-22.

²⁹⁴ A impugnação da apreensão deve ser apresentada no prazo de quinze dias a contar do levantamento do auto, ou, caso seja exigível a notificação dos actos de apreensão, este prazo conta-se a partir da data da notificação.

²⁹⁵ A atribuição de urgência tem as consequências previstas no n.º 2 do artigo 36.º do CPTA, ou seja, corre em férias, com dispensa de vistos prévios, mesmo em fase de recurso jurisdicional, e os actos da secretaria são praticados no próprio dia, com precedência sobre quaisquer outros. De sublinhar ainda que este carácter urgente não se perde se os documentos ou bens apreendidos ao abrigo do procedimento de inspecção forem igualmente apreendidos judicialmente no âmbito de um inquérito criminal, nem dele fica dependente. O carácter urgente da impugnação judicial da apreensão não é afectado pela instauração de qualquer processo, seja ou não de inquérito, por um lado, porque a lei não o prevê e, por outro, por não se justificar, atendendo à natureza autónoma dos processos em causa, que se regem por princípios e regras próprias, e visam salvaguardar bens jurídicos distintos. Com efeito, o fundamento da apreensão no âmbito da realização de um procedimento de inspecção tributária é substancialmente distinto da finalidade e objecto dos autos de inquérito, que consiste na investigação e exercício da acção penal relativamente a actos criminalmente puníveis. Além disso, a apreensão judicial efectuada no âmbito de um processo de inquérito não tem como efeito fazer desaparecer o acto de apreensão administrativa da ordem jurídica, sendo certo que no processo de impugnação da apreensão se questiona apenas e só a legalidade da apreensão e nada mais. Daí nos parecer não haver motivos que justifiquem que a impugnação judicial da apreensão perca o carácter de urgente que a lei lhe confere. Veja-se que o próprio n.º 6 do artigo 143.º do CPPT reconhece a coexistência com esta impugnação de um processo contra-ordenacional. Assim, uma vez que o inquérito não se vai pronunciar sobre a questão da validade ou invalidade do acto de apreensão dos documentos por parte da Administração tributária, que é avaliada à luz do respectivo regime jurídico aplicável e constante do RCPIT, não se vislumbram razões para considerar que a realização de um processo de inquérito em que sejam apreendidos os mesmos documentos retire carácter urgente à impugnação da apreensão ou seja motivo para suspensão deste processo. Neste sentido pode ver-se o acórdão do STA de 24-11-2010, processo n.º 0759/10.

Há aqui claramente um especial cuidado do legislador em procurar assegurar e acautelar um justo equilíbrio entre aquilo que é o interesse da Administração em garantir a aquisição e conservação da prova e o interesse do contribuinte em não ver prejudicado o normal desenvolvimento da sua actividade, ou seja, procura-se que esta actuação, caso não seja possível assegurar a total ausência de prejuízo, então que esse prejuízo seja reduzido ao mínimo possível. Em concreto, é possível vislumbrar estas cautelas nos n.ºs 4 e 5 do artigo 30.º do RCPIT, onde o legislador impõe que as instalações seladas não devem conter bens, documentos ou registos indispensáveis para o exercício da actividade normal da empresa, nomeadamente bens comercializáveis perecíveis no período em que presumivelmente a selagem se mantiver e que os elementos com interesse para selar, sempre que seja possível, devem reunidos noutra local, de forma a não perturbar a actividade empresarial ou profissional.

De referir também que, ainda que esta possibilidade de impugnação não tivesse expressa consagração na LGT e no CPPT, atendendo a que estes actos cabem no conceito de acto administrativo impugnável, devido à sua eficácia externa e efeitos lesivos ou potencialmente lesivos, a sua impugnabilidade sempre seria admissível, sob pena de inconstitucionalidade, por violação do citado artigo 268.º n.º 4 da CRP. O acto de apreensão preenche pois o conceito de acto administrativo impugnável, na medida em que se enquadra dentro do critério balizador de impugnabilidade, nomeadamente a eficácia externa dos actos administrativos e a potencialidade de lesar direitos ou interesses legalmente protegidos. São pois contenciosamente impugnáveis os actos de apreensão, pois os seus efeitos externos são susceptíveis de provocar directa e imediata lesão na esfera jurídica dos contribuintes, ofensa essa que legitima a impugnação contenciosa do acto administrativo.

Vistas as medidas cautelares administrativas (apreensão administrativa de bens e documentos), vejamos agora outro tipo de actos praticados pela Administração no decurso do procedimento de inspecção. São igualmente de natureza cautelar, mas desta vez, as mesmas têm natureza judicial, ou seja, têm de ser requeridas ao tribunal. Estamos a falar das providências cautelares – o arresto e o arrolamento – de que a Administração fiscal pode lançar mão.

Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 51.º da LGT, *a administração tributária pode, nos termos da lei, tomar providências cautelares para garantia dos créditos tributários em caso de*

fundado receio de frustração da sua cobrança ou de destruição ou extravio de documentos ou outros elementos necessários ao apuramento da situação tributária dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários. E nos termos do n.º 1 do artigo 31.º do RCPIT, em caso de justo receio de frustração dos créditos fiscais, de extravio ou deterioração de documentos conexos com obrigações tributárias, a administração deve propor as providências cautelares de arresto ou arrolamento previstas no Código de Processo Tributário.

Por sua vez, nos termos do disposto no artigo 136.º n.º 1 do CPPT o representante da Fazenda Pública pode requerer o arresto de bens do devedor de tributos ou do responsável solidário ou subsidiário quando ocorram, simultaneamente, as circunstâncias seguintes: a) Haver fundado receio da diminuição de garantia de cobrança de créditos tributáveis; b) O tributo estar liquidado ou em fase de liquidação.

Importa desde já sublinhar, antes de aprofundarmos um pouco mais esta questão, que pese embora seja utilizada uma terminologia diferente no artigo 136.º do CPPT e no artigo 31.º do RCPIT, pois o primeiro refere-se a “fundado receio” e o segundo a “justo receio”, não nos parece que haja motivo para considerar que os fundamentos de um e de outro sejam diferentes. Aliás, o n.º 1 do artigo 31.º do RCPIT manda aplicar expressamente as regras previstas no CPPT e, por outro, a alínea b) do n.º 2 do artigo 31.º do RCPIT menciona expressamente a necessidade de concretizar e fundamentar o “fundado receio”.²⁹⁶

Em bom rigor, diga-se, o arresto é um meio conservatório da garantia patrimonial para situações em que o comportamento doloso ou negligente do devedor possa colocar em perigo a satisfação do seu crédito, nomeadamente através da dissipação do seu património²⁹⁷. Como refere JACINTO BASTOS RODRIGUES²⁹⁸, o arresto é uma *antecipação da penhora* pois consiste numa apreensão judicial de bens à qual são aplicáveis as disposições relativas à penhora (artigo 402.º do CPC) e daí que só possam ser arrestados os bens que possam ser penhorados, o que está, de resto, em consonância com a finalidade do arresto acima referido.

²⁹⁶ Dissentimos assim do entendimento de MARTINS ALFARO que considera que nos casos das providências cautelares de natureza judicial previstos no artigo 31.º do RCPIT os fundamentos para o requerimento de arresto diferem dos previstos no CPPT, uma vez que o RCPIT fala em “justo receio de frustração de créditos fiscais” e o CPPT em “fundado receio de diminuição de garantia de cobrança de créditos tributários” - ALFARO, MARTINS, *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária Comentado e Anotado*, Lisboa, Áreas, 2003, pág. 250.

²⁹⁷ O arresto constitui uma das providências cautelares como corolário do princípio constitucional de garantia do acesso aos Tribunais consagrada nos artigos 2 n.º 2 e 20.º da CRP.

²⁹⁸ In *Notas ao Código de Processo Civil*, Volume II, Coimbra, Almedina, 2000.

Convém recordar que, nos termos do artigo 54.º da LGT, o âmbito do procedimento tributário compreende toda a sucessão de actos dirigida à declaração de direitos tributários como seja: acções preparatórias ou complementares de informação e fiscalização tributária, sendo que o RCPIT inclui as medidas cautelares nos actos de inspecção, actos materiais de recolha de prova, como garantias do exercício da função inspectiva. E é fundamento bastante para a sua propositura a descrição dos factos demonstrativos do tributo ou da sua provável existência; a fundamentação do fundado receio de diminuição das garantias de cobrança e a relação dos bens suficientes para garantia da cobrança da dívida.

O arresto é decretado sem audiência da parte contrária – artigo 408.º n.º 1 do CPC²⁹⁹ (ex vi do artigo 139.º do CPPT) – só havendo lugar ao contraditório para o arrestado depois de ser notificado da decisão, podendo este optar por uma de duas vias contenciosas possíveis: o recurso da decisão que decretou o arresto «*quando entenda que, face aos elementos apurados, ela não devia ter sido deferida*» ou a oposição à mesma decisão, «*quando pretenda alegar factos ou produzir meios de prova não tidos em conta pelo tribunal e que possam afastar os fundamentos da providência ou determinar a sua redução*»³⁰⁰.

O arresto, sendo uma providência cautelar, consubstancia uma apreensão judicial de bens³⁰¹ cujo escopo passa por garantir a cobrança dos créditos tributários, podendo ser requerida relativamente a bens do devedor de tributos ou do responsável solidário ou subsidiário. Contudo, exige-se que cumulativamente se verifiquem as circunstâncias previstas na citada norma do artigo 136.º n.º 1 do CPPT, de fundado receio da diminuição de garantia de cobrança de créditos tributáveis e estar o tributo já liquidado ou em fase de liquidação, cabendo à Fazenda Pública provar os factos dos quais resultam, além da existência (ou provável existência) do tributo, que este esteja liquidado ou em fase de liquidação e que há receio de diminuição de garantias de créditos tributários. Este receio da diminuição da garantia de cobrança dos créditos

²⁹⁹ O objecto da oposição consubstancia a alegação de factos ou produção de meios de prova não tidos em conta pelo tribunal e que possam afastar os fundamentos da providência ou determinar a sua redução. Visto que ao regime do arresto se aplica o disposto no Código de Processo Civil em tudo o que não for especialmente regulado nesta secção e visto que, por força do disposto no n.º 6 do artigo 385.º do CPC, quando o requerido não for ouvido e a providência vier a ser decretada, só após a sua realização é notificado da decisão que a ordenou, aplicando-se à notificação o preceituado quanto à citação no CPC. Como na secção do CPPT atinente ao arresto nada se diz sobre a forma de notificar ou citar o arrestado, impõe-se concluir pela aplicabilidade ao caso do disposto no CPC e não do disposto no artigo 192.º do CPPT, uma vez que este se refere apenas a citação em processo de execução fiscal

³⁰⁰ Cfr. artigos 388.º e 392.º n.º 1 do CPC.

³⁰¹ Cfr. artigo 406.º n.º 2 do CPC.

em causa, tem de ser aferida em função do devedor originário desses tributos, relativamente ao arresto dos bens deste (caso o arresto vise os bens deste, o que pressupõe a sua existência). Convém no entanto sublinhar que a Administração tributária não pode requerer o arresto só porque se encontra convicta de que o património do devedor é insuficiente para satisfazer os seus créditos, tomando-se necessário que alegue e demonstre, além do mais, que o devedor teve um comportamento susceptível de provocar fundado receio de diminuição das garantias de cobrança desses créditos³⁰². Parece importante salientar aqui também a necessidade de existência de um critério de proporcionalidade, só devendo a Administração requerer a adopção destes meios caso os mesmos sejam proporcionais ao dano que se pretende evitar³⁰³.

Desta forma impõe-se à Administração tributária que, para além de alegar a provável existência do crédito e os fundamentos do receio da diminuição da garantia de cobrança, prove, sob pena de improcedência da sua pretensão, aqueles dois requisitos. Assim, e porque o receio de diminuição de garantias tem de ser *fundado*, ou seja, carece de apreciação objectiva e não apenas subjectiva, impõe-se que a Administração alegue e demonstre, além do mais, que o devedor teve um comportamento susceptível de provocar fundado receio de diminuição das garantias de cobrança desses créditos. Efectivamente, como nota MARTINS ALFARO, no âmbito do procedimento de inspecção, a Fazenda Pública não goza de qualquer presunção de ocorrência de "justo receio" de frustração de créditos fiscais, antes exigindo expressamente, segundo o Autor, o artigo 31.º n.º 2 do RCPIT que o requerimento de arresto tenha por base informação contendo elementos previstos nas alíneas do n.º 2 do referido preceito. Conclui o mesmo Autor, que «*no caso do arresto requerido no âmbito do procedimento de inspecção tributária, tais elementos são de alegação e de prova obrigatória*»³⁰⁴. Além disso, parece-nos ser esta interpretação conjugada dos artigos artigos 31.º do RCPIT, 136.º n.º 1 e n.º 4 do CPPT a que

³⁰² Como salientam PAIXÃO, JOSÉ SILVA, SOUSA, ALFREDO JOSÉ DE, *Cídog de Procedimento e de Processo Tributário Comentado e Anotado*, Coimbra, Almedina, 2000, nota 19 ao artigo 136.º, na *fase da declaração* do arresto impende sobre o requerente o ónus da prova dos factos integrantes dos respectivos requisitos, não bastando, em consequência, o simples e vago rumor de uma ameaça do requerido de se desfazer dos seus bens, para que se dê como provado que ele se prepara para o concretizar. Cfr. ainda neste sentido os acórdãos do TCA Sul de 29-06-1999, processo n.º 483/98 e de 02-05-2000, processo n.º 3580/00.

³⁰³ Cfr. neste sentido a Resolución do Tribunal Económico-Administrativo Central de Espanha n.º 00/2596/2006 de 09-07-2008: «*A efectos de la procedencia de la adopción de medidas cautelares, es preciso que concurran los siguientes requisitos: 1.º) que existan indicios racionales de que, en caso de no adoptarse tales medidas el cobro de las deudas se vería frustrado o gravemente dificultado; 2.º) que las medidas adoptadas sean proporcionales al daño que se pretende evita. En el caso concreto las medidas cautelares no estaban suficientemente motivadas, no bastando el hecho de que las deudas sean de elevada cuantía o que el acta se haya firmado en disconformidad, sino que es necesaria la constancia o la fundada sospecha de que por parte del deudor y del declarado responsable se han llevado a cabo actos tendentes a impedir a la Hacienda Pública el cobro de la deuda.*». Disponível em <http://www.meh.es/Documentacion/Publico/TEAC/Indice%20Doctrina%20TEAC/Indice%20Doctrina%20TEAC%202008.pdf>

³⁰⁴ ALFARO, MARTINS, *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária Comentado e Anotado*, Lisboa, Áreas, 2003, pág. 250.

melhor se harmoniza com o artigo 74.º n.º 1 da LGT que impõe o ónus da prova àquele que invoque determinado direito, e que neste caso é a Administração tributária³⁰⁵.

Igualmente de sublinhar que o n.º 2 do artigo 137.º do CPPT prevê uma causa de caducidade do arresto nos casos em que este tenha sido decretado na pendência do procedimento de inspecção tributária. Nos termos do referido preceito prevê-se a caducidade do arresto quando o mesmo tenha sido decretado no procedimento de inspecção, quando a entidade inspeccionada não for notificada do relatório de inspecção no prazo de 90 dias a contar da data em que o arresto foi decretado, salvo se, no final deste prazo ainda não tenha terminado o prazo legal (que é de seis meses nos termos do n.º 36.º n.º 2 do RCPIT) para conclusão do procedimento de inspecção (a que poderão acrescer as prorrogações legalmente previstas (n.º 3 do artigo 36.º do RCPIT), sendo que nestas situações o arresto caduca no termo do último prazo legal. Significa isto que o arresto não caduca nos casos em que o procedimento de inspecção se encontra pendente após o decurso do prazo de 90 dias da data em que o arresto foi decretado.

Parece-nos que a causa de caducidade do arresto nestas circunstâncias – com base em informação em procedimento tributário de inspecção – encontra-se dependente do facto de o arresto ter sido requerido no e por causa do procedimento de inspecção, ou seja, terá de se verificar uma conexão³⁰⁶ entre o arresto requerido e o procedimento de inspecção no âmbito do qual o mesmo foi requerido e decretado. Não se compreende no entanto é este limite temporal de 90 dias para efeitos de caducidade, uma vez que o que faz sentido é que, sendo o arresto decretado em conexão, isto é no âmbito e decurso do procedimento de inspecção, este se mantenha enquanto o procedimento esteja pendente.

³⁰⁵ Já assim não será no caso previsto no artigo 136.º n.º 5 do CPPT pois aí o fundado receio presume-se nos casos de dívidas de impostos que o devedor ou responsável esteja obrigado a reter ou a repercutir a terceiros e não o haja entregue nos prazos legais, ou seja, a Administração encontra-se dispensada de fazer a respectiva prova.

³⁰⁶ É este o entendimento de SOUSA, JORGE LOPES DE, *Código do Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Volume I, Lisboa, Áreas, 2006, pág. 989. Afirma o Autor que este n.º 2 do artigo 137.º do CPPT deve ser interpretado restritivamente, de forma a abranger apenas as situações em que o arresto foi decretado no âmbito do procedimento de inspecção. Ainda assim, entende ainda o autor não se clara a razoabilidade desta causa de caducidade privativa do arresto decretado com base em informação elaborada no procedimento de inspecção, já que este arresto sempre poderia ser requerido e decretado nos termos gerias, pois os motivos previstos no artigo 31.º do RCPIT não são diferentes dos requisitos previstos no artigo 136.º do CPPT.

Por fim, um outro aspecto a realçar quanto ao arresto, diz respeito à possibilidade de Administração fiscal poder requerer, ainda em sede de inspecção, o arresto de bens dos responsáveis subsidiários, que como acima vimos, também é possível e admissível³⁰⁷.

Ora, sendo o arresto um meio processual de natureza cautelar, não é necessário – nem o podia ser – que o seu decretamento dependa da prévia reversão da execução (o procedimento de inspecção é uma fase cronologicamente muito anterior à possibilidade de reversão). Aliás, esse nem sequer é um pressuposto que a lei exige como fundamento para que o arresto seja decretado contra bens do responsável subsidiário pelo pagamento das dívidas³⁰⁸, mas tão só que o mesmo se encontre em condições de vir a ser chamado através dessa reversão, como seja que o (futuro) revertido tenha sido gerente de direito e de facto da sociedade originária devedora no período a que respeitam tais dívidas e que a originária devedora não disponha de bens para satisfazer as mesmas dívidas. Ou seja, tem a inspecção tributária, caso pretenda arrestar bens do responsável subsidiário, para além de demonstrar e cumprir com os requisitos específicos do arresto, nos termos do artigo 136.º do CPPT, ainda de demonstrar³⁰⁹ os pressupostos de que depende a reversão da execução³¹⁰, nos termos dos artigos 22.º, 23.º e 24.º da LGT do direito do credor, para o decretamento da providência cautelar de arresto³¹¹. Aliás, o n.º 4 do artigo 136.º do CPPT neste ponto do direito do credor Estado, exige, de forma muito clara, uma apenas “provável existência do tributo”³¹².

De forma muito sumária, diga-se, a reversão contra os responsáveis subsidiários só ocorrerá se face aos valores em causa em causa, atento o seu montante e período de tempo a que se

³⁰⁷ Sobre esta questão ver, entre outros, acórdãos do TCAS de 11-12-2007 processo n.º 02026/07 e de 07-04-2011 processo n.º 04668/1.

³⁰⁸ Cfr. neste sentido, acórdão do TCA Sul, de 21-01-2004, n.º 7350/02.

³⁰⁹ Sendo certo que a prova que é exigida aqui, uma vez que estamos no âmbito de uma providência cautelar, não possa ter o mesmo grau de certeza que na oposição à execução fiscal, bastando uma *fumus boni iuris* e de *summaria cognitio* no âmbito dos procedimentos cautelares, isto é basta-se a suficiência de um juízo provisório de mera probabilidade, que não de inequívoca e definitiva existência.

³¹⁰ Pode ler-se no acórdão do STA de 10-03-2011, processo n.º 0126/11: «*O arresto de bens do responsável subsidiário pode ter lugar em momento anterior à reversão da execução fiscal (cfr. os artigos 9.º n.º 3 e 136.º n.º 1 do CPPT) desde que seja feita prova, não apenas dos requisitos próprios do arresto previstos no n.º 1 do artigo 136.º do CPPT, mas igualmente de que o responsável reúne as condições de ser chamado à execução por via da reversão, o que implica, a prova da gerência de facto e da (fundada) insuficiência de bens da devedora originária.*»

³¹¹ Neste sentido é possível ver os acórdãos do TCA Sul de 06-10-2009, processo n.º 03476/09 e de 11-12-2007, processo n.º 02026/07

³¹² Além deste argumentos, acrescentamos ainda nós que não faria sentido que tivesse ocorrido já tal reversão contra o responsável subsidiário pelo pagamento dos tributos para contra ele puderem ser também arrestados bens, quando a lei permite o arresto de bens relativamente a tributos ainda nem sequer liquidados, nos termos do artigo 136.º, n.º 1 alínea b), do CPPT, que logo nunca poderiam ainda constituir uma qualquer quantia exequenda num processo de execução fiscal, já que apenas podem constituir título executivo as dívidas certas, líquidas e exigíveis – cfr. artigos 88.º e 162.º e seguintes do CPPT.

reportam, se verificar terem sido os requeridos gerentes ou administradores de direito e terem exercido efectivamente a gerência da sociedade executada no período em que as dívidas nasceram ou foram postas em cobrança a inexistência ou a insuficiência do património societário para a satisfação da dívida em causa (cfr. artigos 24.º da LGT e 153.º do CPPT. Portanto, no decurso de um procedimento de inspecção, e visto que estamos no âmbito de uma providência cautelar, o que releva é saber se aquando do requerimento deste meio cautelar o arrestando já se encontrava em fase de poder vir a ser responsabilizado, isto é, se já se verificavam ou se encontravam preenchidos os requisitos de reversão³¹³.

Saliente-se no entanto, na esteira da jurisprudência³¹⁴, que são distintos os pressupostos da responsabilização subsidiária cuja efectivação apenas pode acontecer em sede de execução fiscal dos requisitos definidos para o decretamento do arresto preventivo sobre bens do responsável subsidiário impostas pelo artigo 214.º do CPPT. Para que possa ser decretado arresto sobre bens do responsável subsidiário importa aferir se se verificam os referidos requisitos e, ainda, se se encontram preenchidos os pressupostos legalmente exigidos para se poder ordenar contra o responsável subsidiário a reversão da execução. E este entendimento não colide com a natureza do arresto como providência cautelar, pois este depende da causa que tem por objecto a decisão sobre o mérito, podendo ser intentado como preliminar ou como incidente no próprio processo, sendo que no caso do artigo 136.º do CPPT, o arresto é um procedimento cautelar preliminar da execução fiscal³¹⁵.

³¹³ Cfr. acórdão do STA de 13-01-1999, processo n.º 23 073.

³¹⁴ Cfr. acórdão do TCAS de 11-12-2007, processo n.º 02026/07

³¹⁵ Esta relação de dependência, embora não seja possível aferir através do artigo 136.º do CPPT, a mesma resulta do n.º 1 do artigo 383.º do CPC que estabelece que: “*O procedimento cautelar é sempre dependência da causa que tenha por fundamento o direito acautelado e pode ser instaurado como preliminar ou como incidente da acção.*” A isto acresce ainda o disposto no n.º 4 do artigo 383.º do CPC, segundo o qual “*Nem o julgamento da matéria de facto, nem a decisão final proferida no procedimento cautelar, têm qualquer influência no julgamento da acção principal.*”. Assim, porque o processo cautelar visa assegurar que as decisões prolatadas na acção principal, não percam a sua utilidade, é um instrumento desta acção. Leia-se ainda a este propósito ANDRADE, JOSÉ CARLOS VIEIRA DE, *Justiça Administrativa*, Coimbra, Almedina, 6.ª edição, pág. 321 e seguintes. “*O processo cautelar é um processo que tem uma finalidade própria: visa assegurar a utilidade da lide, isto é, de um processo que normalmente é mais longo, porque implica uma cognição plena. Pode dizer-se que os processos cautelares visam especificamente garantir o tempo necessário para fazer justiça. Mesmo quando não há atraso, há um tempo necessário para julgar bem. E é precisamente para esses casos como aqueles processos em que o tempo tem de cumprir-se para que se possa julgar bem, que é necessário assegurar a utilidade da sentença que, a final, venha a ser proferida. Em virtude dessa função própria de prevenção contra a demora, as providências cautelares têm características típicas: a instrumentalidade – isto é, a dependência, na função e não apenas na estrutura de uma acção principal cuja utilidade visa assegurar; a provisoriedade - pois que não está em causa a resolução definitiva de um litígio; e a sumariedade – que se manifesta numa cognição sumária de facto e de direito própria de um processo urgente.*”.

6. LIMITES DOS ACTOS DE INSPECÇÃO

6.1. A QUESTÃO DA DISCRICIONARIDADE

Antes de entrarmos nos limites da actividade inspectiva parece-nos ser a altura certa para abordar a questão da discricionariedade administrativa em sede de inspecção, até porque essa discricionariedade irá precisamente ser balizada pelos limites que mais à frente iremos enunciar e analisar.

Enunciemos no entanto em primeiro lugar alguns aspectos sobre a matéria relativa aos poderes discricionários da Administração³¹⁶.

Como afirma DIOGO FREITAS DO AMARAL, vinculação e discricionariedade são duas formas típicas através das quais a lei modela a Administração pública. O mesmo Autor exemplifica como acto vinculado o acto tributário de liquidação, em que a Administração se encontra totalmente vinculada, sem qualquer possibilidade de escolha, pois a lei define e regula em todos os aspectos aquela que deve ser sua actuação. Inversamente, nos actos discricionários a lei atribui uma margem significativa de autonomia à Administração, pouco ou nada regulando, devendo a Administração decidir de acordo com critérios que em cada situação considere ser os mais adequados à prossecução do interesse público³¹⁷. Para JOÃO CAUPERS, a lei fixa não só os interesses públicos a prosseguir pela Administração como também as regras da respectiva prossecução, delimitando de forma mais ou menos precisa o seu espaço de decisão³¹⁸. No domínio da actividade administrativa é possível distinguir a legalidade e o mérito, isto é, entre a que é e a que não é passível de um juízo de conformidade com a lei³¹⁹. Um acto discricionário é aquele em que a Administração, para atingir o fim legalmente previsto, de entre vários comportamentos possíveis, opta por um deles³²⁰. A actividade administrativa discricionária é, no

³¹⁶ Sobre esta matéria ver, AMARAL, DIOGO FREITAS DO, *Curso de Direito Administrativo*, Volume II, Coimbra, Almedina, 2004, pág. 73-116. Cfr. igualmente DOURADO, ANA PAULA, *O Princípio da Legalidade Fiscal - Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Coimbra, Almedina, 2007, pág. 357-537.

³¹⁷ AMARAL, DIOGO FREITAS DO, *Curso de Direito Administrativo*, Volume II, Coimbra, Almedina, 2004, pág. 74-76.

³¹⁸ CAUPERS, JOÃO, *Introdução ao Direito Administrativo*, Lisboa, Âncora, 8.ª Edição, 2005., pág. 66.

³¹⁹ Cfr. parecer do Conselho Consultivo da PGR de 20-03-1996.

³²⁰ Cfr. neste sentido, GUIMARÃES, VASCO BRANCO, *A Responsabilidade Civil da Administração Fiscal*, Lisboa-Toledo, Vislis, 2006, pág. 376.

fundo, uma actividade de “gestão” de opções, dentro dos poderes legalmente atribuídos, onde se confere uma margem de livre decisão para a prossecução de um determinado fim³²¹.

A exigência e o reforço das garantias dos cidadãos, a partir da Constituição, implica a ampliação da actividade administrativa susceptível de um juízo da legalidade e a redução da susceptível de juízos de mérito. Assim, temos que o dever geral de boa administração condiciona a administração pública no quadro de mérito, ou seja, quando a actividade administrativa só fica sujeita a juízos de oportunidade ou de conveniência, o que equivale a dizer que os conceitos de legalidade e mérito são conexos com os de vinculação e discricionariedade³²².

A discricionariedade evidencia uma ideia de escolha baseada numa racionalidade própria, e qualquer decisão administrativa comporta, em regra, essa vertente, bem como a vertente da vinculação. Enquanto a competência, o fim, bem como os pressupostos de facto³²³, a forma e formalidades exigidas legalmente constituem aspectos vinculados da decisão administrativa, a decisão de praticar o acto, o conteúdo da decisão e as condições e termos desta consubstanciam aspectos discricionários. Desta forma, a discricionariedade, enquanto concessão legislativa³²⁴, confere à Administração a possibilidade de adaptar a decisão à diversidade das circunstâncias passíveis de a justificar.

A discricionariedade verdadeira e própria, ou seja, aquela que diz respeito ao conteúdo e modo da decisão, encontra-se sujeita ao controlo jurisdicional, pois como sustenta DIOGO FREITAS DO AMARAL podem estar em causa os princípios constitucionais da igualdade, imparcialidade, proporcionalidade e justiça³²⁵, contrariamente ao que sucede com a denominada discricionariedade imprópria, que engloba a discricionariedade técnica, a liberdade probatória e a justiça administrativa. Assim, visto que o exercício do poder discricionário tem mais a ver com questões técnicas do que com questões jurídicas, a lei confere aos seus titulares a liberdade de escolha do procedimento a adoptar em cada caso como o mais ajustado à realização do

³²¹ Como se refere no acórdão do TCA Sul de 23-06-2009, processo n.º 02648/08, contrariamente ao que sucede na interpretação da lei, em que só pode haver um sentido ou comportamento – aquele que é pretendido pela lei –, no poder discricionário qualquer dos comportamentos por que o agente opte é legal.

³²² Cfr. parecer do Conselho Consultivo da PGR de 20-03-1996.

³²³ O que significa que nenhum acto é absolutamente discricionário, tendo sempre alguns aspectos vinculados.

³²⁴ Cfr. DIAS, JOSÉ EDUARDO FIGUEIREDO; OLIVEIRA, FERNANDA PAULA, *Noções Fundamentais de Direito Administrativo*, Coimbra, Almedina, 2.ª edição, 2011, pág. 138.

³²⁵ AMARAL, DIOGO FREITAS DO, *Curso de Direito Administrativo*, Volume II, Coimbra, Almedina, 2004. pág. 168-188.

interesse público protegido pela norma que o confere³²⁶. No exercício do poder discricionário prevalece a vontade da Administração, admitindo a lei que esta, no caso concreto, afirme livremente a sua vontade, decidindo como melhor entender no confronto do fim de interesse público³²⁷

Conforme se refere no Parecer n.º 83/91 da Procuradoria-Geral da República de 30 de Março de 1992³²⁸ a discricionariedade no âmbito da actividade administrativa pode abranger a decisão de praticar ou não certo acto, a decisão sobre a existência ou inexistência dos pressupostos de facto de que depende o exercício da competência administrativa, a concessão ou a recusa do requerido pelos particulares e a possibilidade de determinar o conteúdo concreto do acto e as condições, termos ou encargos.

Como forma de melhor compreender-mos este fenómeno do poder discricionário da Administração importa aqui trazer um conjunto de princípios e regras estabelecidos pelo Conselho da Europa numa sua Recomendação de 11 de Março de 1980 – R (80) –, nos termos da qual, «*An administrative authority, when exercising a discretionary power:*

- 1. does not pursue a purpose other than that for which the power has been conferred;*
- 2. observes objectivity and impartiality, taking into account only the factors relevant to the particular case;*
- 3. observes the principle of equality before the law by avoiding unfair discrimination;*
- 4. maintains a proper balance between any adverse effects which its decision may have on the rights, liberties or interests of persons and the purpose which it pursues;*
- 5. takes its decision within a time which is reasonable having regard to the matter at stake;*
- 6. applies any general administrative guidelines in a consistent manner while at the same time taking account of the particular circumstances of each case.»*

Se aplicarmos estas considerações ao procedimento tributário de inspecção tal significa que a discricionariedade traduz a liberdade legalmente concedida à Administração tributária de adoptar uma de entre várias soluções possíveis, que melhor conduza à realização do interesse público a prosseguir. Contudo, a medida escolhida à realização do interesse previsto na lei, não ocorre em

³²⁶ Neste sentido, CAETANO, MARCELLO, *Manual de Direito Administrativo*, Volume. I, Coimbra, Almedina, 10.ª edição 2010, pág. 214.

³²⁷ AMARAL DIOGO FREITAS DO, *Curso de Direito Administrativo*, Volume II, Coimbra, Almedina, 2004. pág. 133.

³²⁸ Publicado no Diário da República, II Série, de 3 de Abril de 1993

termos ilimitados por ter como contraponto a vinculação à existência dos pressupostos descritos na lei. O poder discricionário em matéria de inspecção passa por isso muito pela conciliação entre o interesse público que lhe subjaz – o dever de contribuir – e o respeito por uma série de princípios e direitos que assistem aos contribuintes. Ou dito ainda de outra forma, passa por conciliar a eficácia exigida à inspecção na sua actuação com o sacrifício imposto aos contribuintes, no respeito por uma série de princípios e direitos legalmente consagrados.

Tal significa que não é admissível o exercício arbitrário da discricionariedade de tal forma que leve à sobreposição do fim objectivo sobre o fim legal, na medida em que, como a seguir veremos, a actividade administrativa deve pautar-se pela observância de princípios fundamentais, como os da proporcionalidade, da imparcialidade, da justiça e por a actividade discricionária não dispensar a objectividade e a imparcialidade, pois, afinal, o fim concreto tem necessariamente de coincidir com o fim previsto na lei, pois é o legislador que define o interesse público que, por sua vez, condiciona e legitima a actividade administrativa.

Pese embora, como já vimos, a inspecção tributária goze de uma considerável margem discricionária na sua actividade, o seu exercício encontra-se, como não podia deixar de ser, balizado por limites, nomeadamente limites formais. temporais, espaciais e materiais, os quais serão seguidamente alvo da nossa atenção. Estes limites têm subjacente uma ideia de certeza e segurança jurídica³²⁹ que deve nortear e limitar o poder de actuação da inspecção tributária. Não podemos esquecer que é ténue a fronteira entre a discricionariedade e a arbitrariedade³³⁰, pelo que sem a existência de tais limites estar-se-ia certamente a colocar em causa os direitos e garantias individuais dos contribuintes.

Por exemplo, como já vimos, o poder de actuação da Administração no âmbito da discricionariedade é instrumental da procura da melhor solução para a prossecução do interesse

³²⁹ Para melhor se compreender e aprofundar a relevância do princípio da segurança jurídica, cfr., por todos, MARCOS, ANTÓNIO, *O Direitos dos Contribuintes à Segurança Jurídica*, Porto, Edições Universidade Fernando Pessoa, 1997. Como anota o Autor «Desse conjunto de critérios reivindicados pela dimensão objectiva da segurança jurídica que constituem obrigações jurídicas para os poderes públicos e para os operadores jurídicos em geral, emerge o âmbito e o conteúdo de um direito fundamental dos cidadãos contribuintes à segurança jurídica. Este direito fundamental é a tradução subjectiva positiva do conteúdo dos princípios da segurança jurídica e protecção da confiança que, na sua conceptualização objectiva, intrinsecamente ligada à promoção e salvaguarda da dignidade da pessoa humana, é clara placenta nutridora de um conjunto de direitos que dela derivam para a esfera jurídica dos contribuintes, sob égide do comum bem “segurança jurídica.” - pág. 482.

³³⁰ Isto pese embora como afirma DIOGO FREITAS DO AMARAL a discricionariedade nunca seja total, não sendo a Administração remetida para um arbitrio, ainda que prudente, não podendo fundar na sua vontade as decisões que toma. AMARAL, DIOGO FREITAS DO, *Curso de Direito Administrativo*, Volume II, Coimbra, Almedina, 2004, pág. 78-82.

público, sopesando no relevo de um ou de outro factor legalmente previsto, a selecção do contribuintes a inspeccionar, pese embora essa margem obedeça a critérios objectivos que devem estar previstos no PNAIT. Refira-se a propósito dos planos, que este são um exemplo paradigmático do poder discricionário da actividade inspectiva da Administração tributária. Porém, diga-se, embora na actividade de planeamento e selecção de contribuintes a inspeccionar seja necessária a existência dessa discricionariedade e alguma flexibilização, a mesma ainda assim deve ser pautada e limitada pela existência de critérios objectivos de selecção dos contribuintes a inspeccionar. A existência destes critérios ainda que não sejam divulgados integralmente aos contribuintes constitui uma garantia destes pois assegura que a sua selecção radicou em critérios objectivos e fixados previamente, para além de constituir uma vantagem para a própria Administração fiscal pois é susceptível de conferir uma maior eficiência aos próprios serviços de inspecção. Claro está que esses critérios objectivos devem ter uma natureza orientadora, disciplinadora e flexível, mantendo sempre uma margem discricionária que permita seleccionar alguns contribuintes para inspecção ainda que os mesmos se possam encontrar fora de tais critérios. Por outro lado a existência destes critérios objectivos assegura que a selecção é feita, pelo menos em teoria, de forma isenta, evitando uma selecção pouco transparente, evitando assim a existência de um grau de arbitrariedade e subjectividade neste âmbito, que deve ser evitada ao máximo. Esta inclusão de contribuintes em planos de inspecção é, como já vimos no capítulo respeitante à tipologia e natureza dos actos de inspecção, insindicável judicialmente. Impõe por isso esta discricionariedade – ampla – no planeamento pois, como observamos, a Administração tributária não pode nem consegue controlar todos os contribuintes, funcionando os critérios objectivos como um limite a esse poder discricionário³³¹.

Outro exemplo onde se revela a existência desta margem discricionária diz respeito ao momento em que deve ser efectuada a inspecção, bem como quanto ao impulso, ou seja à decisão de iniciar ou não o procedimento (como no caso da existência de denúncias). Repara-se que, como prevê o artigo 36.º n.º 1 do RCPIT o procedimento de inspecção “pode” iniciar-se até ao termo do prazo de caducidade. A própria prática material/física dos actos de inspecção goza de uma margem discricionária, ou seja, no procedimento de inspecção cabe à Administração fiscal

³³¹ Cfr. neste sentido ÁNGEL AGUALLO AVILÉS, quando afirma, «*Para poder llevar a cabo esta selección, resulta imprescindible establecer los criterios a partir de los cuales se decidirá qué sujetos inspeccionar, consiguiendo de esta forma evitar la arbitrariedad. Estos criterios deberán estar perfectamente definidos y habrán de respetar en todo momento la Constitución*», AVILÉS, ÁNGEL AGUALLO, *El contribuyente a los planes de inspección*, Madrid, Marcial Pons, 1994, pág- 105 a 107.

escolher quais os actos que devem ser praticados, que podem ir desde consulta e recolha de elementos dos sistemas informáticos dos contribuintes, consulta de arquivos da escrita e contabilidade em suporte papel, inventariação e contagem física de quaisquer bens relacionados com a actividade dos sujeitos passivos, etc. Aliás, é o que resulta do artigo 29.º n.º 1 do RCPIT ao prever que o exercício das garantias de eficácia “pode” concretizar-se através das faculdades previstas nas respectivas alíneas do referido preceito. O mesmo artigo 29.º, no seu n.º 3 prevê também que a inspecção tributária “pode”, proceder a determinadas diligências de prospecção e informação. É no entanto de sublinhar, a propósito deste n.º 3 do artigo 29.º do RCPIT que a prossecução dessas diligências se deve conformar com o princípio da proporcionalidade e necessidade. O que nos leva à seguinte reflexão: estas diligências podem simultaneamente ser ou não sujeitas a escrutínio judicial. Parece confuso mas não é. Se por um lado estas diligências se inserem no poder discricionário da actividade inspectiva, as mesmas são, pelo menos directamente inimpugnáveis; por outro lado, essas mesmas diligências podem vir a ser questionadas judicialmente ainda que indirectamente. Dito ainda de outra forma, o acto em si de proceder às diligências previstas no n.º 3 do artigo 29.º não é passível de impugnação directa, mas poderá vir ser apreciado pelo tribunal se, considerando o contribuinte que tal exigência se apresenta como manifestamente desnecessária e desproporcional (se por exemplo se estiver a exigir elementos que a Administração fiscal já tem ao seu dispor) o contribuinte se recusar a enviar os elementos solicitados e por via dessa recusa vier a ser-lhe instaurado o respectivo procedimento contra-ordenacional e consequentemente ser-lhe aplicada uma coima³³². Se o sujeito passivo não se conformar com a aplicação dessa coima poderá impugnar³³³ a respectiva decisão de aplicação e na mesma vir o tribunal apreciar se aquela exigência se mostrou ou não desproporcionada e desnecessária, considerando ou não legítima a recusa em cooperar. Também se vislumbra este poder discricionário na adopção de medidas cautelares, pois o artigo 30.º do RCPIT prevê que os funcionários da inspecção “podem” adoptar as medidas cautelares de aquisição e conservação da ali identificadas. Mais uma vez, o legislador sujeita este poder ao crivo do princípio da proporcionalidade. Sucede que, contrariamente ao exemplo que demos atrás – das diligências de prospecção e informação - estas medidas podem ser directa, autónoma e imediatamente sindicadas judicialmente nos termos do artigo 143.º do CPPT, tal como também pudemos constatar no capítulo referente à natureza e tipologia dos actos de inspecção.

³³² Cfr. artigos 113.º e 117.º do RGIT.

³³³ Cfr. artigo 80.º do RGIT.

O poder discricionário da inspecção também se manifesta, como já afloramos, relativamente à questão da denúncias, podendo a Administração tributária desencadear o procedimento de inspecção. Quanto a esta questão em concreto. Porém, entendemos que nos casos das denúncias, a Administração tem pelo menos a obrigação, vinculada que está à prossecução do interesse público e verdade material a, pelo menos, averiguar de forma preliminar se a denúncia – independentemente de ser identificada ou anónima – sobre a sua eventual viabilidade. A denúncia configura por isso como uma *actuación preliminar* que obriga a Administração a pronunciar-se sobre a sua viabilidade que poderá ou não despoletar num procedimento de inspecção³³⁴. Como afirma ANTONIO APARICIO PÉREZ «*En consecuencia, presentada una denuncia, la Inspección deberá proceder tanto para apreciar si hay o no motivos para proseguir las actuaciones o apreciando-los dar curso a la misma*»³³⁵.

Uma das questões fulcrais que se coloca e que merece por isso ser alvo de reflexão é de saber até que ponto é que em sede de procedimento de inspecção, a actuação da inspecção tributária deve ou não gozar de uma ampla margem de discricionariedade. Trata-se de uma questão ambígua, pois, se por um lado a redução da margem de discricionariedade confere um maior formalismo à actuação da Administração, reduzindo a sua margem de actuação e confere uma maior segurança ao contribuinte, por outro lado, a existência de uma ampla margem discricionária embora aumente as possibilidades de arbítrio e o consequente aumento do grau de incerteza por parte do sujeito passivo, confere no entanto maior liberdade de actuação, e consequentemente maior possibilidades de êxito àquela.

Doutrina há que considera ser esta uma das actividades da Administração tributária onde se manifesta uma maior discricionariedade administrativa. Como refere MORENO FERNÁNDEZ³³⁶, “*este es uno de los ámbitos del Derecho Tributario Formal donde se manifiesta con mayor rigor la existencia de potestades discrecionales en favor de la Administración, habida cuenta de la facultad que asiste a aquélla de comprobar e investigar, en principio, sin limitación de ningún*

³³⁴ Cfr. neste sentido DOMINGUEZ, AITOR ORENA, *Discrecionalidad, Arbitrariedad e Inicio de Actuaciones Inspectoras*, Navarra, Thomson Aranzadi, 2006, pág. 74.

³³⁵ PÉREZ, ANTONIO APARICIO, *La denuncia pública en materia tributaria (génesis, evolución, perspectivas de futuro)*, Valência, Editorial Tirant lo Blanch, 2002, pág. 52-53.

³³⁶ Cfr. MORENO FERNÁNDEZ, JUAN IGNACIO, *La discrecionalidad en el Derecho Tributario*, Valladolid, Lex Nova, 1998, pág. 115.

tipo, a cualquier contribuyente que venga obligado a concurrir al sostenimiento de los gastos del Estado, por haver sido exponente de manifestaciones concretas de capacidad economica”.

Por outro lado, também há quem defenda a necessidade de limitar a actuação da inspecção tributária, tal como defende AITOR ORENA DOMINGUEZ: *«Pese a que sea cierto que, como se dijo anteriormente, la Inspeccion de los Tributos tiene su razón de ser en el artículo 31 de la CE y su actividad está dirigida al interés general de la comunidad, no puede invocarse dicho interés para orivilegiar la posición de la Administración frente a del administrado, de ahí la necesidad de establecer limites a las actuaciones inspectoras. (...) En efecto, la Constituicion establece uma serie de principios, derechos y garantías que delimitan y protegen la posición jurídica del ciudadano , u en particular frente la acción de los poderes públicos. En el momento en que estos últimos se actúan se corre el riesgo de que su utilización incontrolada ocasione la transgresión de aquellos derechos y garantías individuales. El deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos establecido por el artículo 31.1 de la CE justifica la atribución de potestades de control a la Administración tributaria para comprobar el grado de cumplimiento de las obligaciones fiscales de los ciudadanos. Sin embargo, el ejercicio de estas potestades há de llevarse a cabo respetando los derechos individuales de extracción constitucional que actúan como limite de la actuación pública.»*³³⁷.

O que é certo é que o poder/dever da inspecção tributária não se encontra na livre disponibilidade do legislador e muito menos da Administração tributária, sendo sim uma exigência, uma imposição, de um sistema tributário mais justo e que cumpra o desiderato constitucionalmente consagrado na Constituição³³⁸. A exigência de uma distribuição equitativa da carga fiscal imposta pela Constituição e legitimadora, como de resto já vimos, do poder de inspecção, exige uma capacitação da Administração fiscal e da sua actividade inspectiva de uma

³³⁷ Cfr. DOMINGUEZ, AITOR ORENA, *Discrecionalidad, Arbitrariedad e Inicio de Actuaciones Inspectoras*, Thomson Aranzadi, pág. 50-51.

³³⁸ Cfr. neste sentido JÚNIOR, ONOFRE ALVES BATISTA, *O poder de Polícia Fiscal*, Belo Horizonte, Mandamentos, 2001; GARJO, MERCEDES RUIZ, *Las garantías del contribuyente en el procedimiento inspector*, Barcelona, Bosch, 2009, pág. 7. Veja-se a este propósito o que refere o Tribunal Constitucional de Espanha: *«La ordenación y despliegue de una eficaz actividad de inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias no es, pues, una opción que quede a la libre disponibilidad del legislador y de la Administración, sino que, por el contrario, es una exigencia inherente a “un sistema tributario justo” como el que la Constitución propugna en el art. 31.1: en una palabra, la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria. De onde se sigue asimismo que el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias, (...)»* – Acórdão n.º 76/1990 de 16 de Abril.

forma que não pode ser “estrangulada” ou condicionada de forma absoluta, mesmo num sistema fiscal, como o nosso, fortemente garantístico.

A Administração tributária, naturalmente, desconhece qual a realidade económica que está por detrás dos factos tributários praticados pelos contribuintes. Assim, face a tal desconhecimento para que a Administração tributária possa desempenhar a sua função inspectiva com eficácia, necessita de possuir poderes de investigação de certa forma amplos³³⁹, que lhe possibilite o acesso à documentação fiscal dos contribuintes, bem como a outras informações de terceiros que com o contribuinte estejam relacionados. Será através desta investigação e cruzamento de informação que a Administração tributária poderá aferir a real capacidade contributiva do sujeito passivo, apurando os verdadeiros factos praticados e dessa confirmar se o que foi declarado corresponde efectivamente à realidade.

Naturalmente, se fosse exigida intervenção judicial para cada inspecção nos locais onde se fixam pessoas, sejam elas singulares ou colectivas, tal inviabilizaria por completo e eficiência e eficácia que deve nortear a actividade inspectiva. Claro está, não pode estar sujeita ao escrutínio judicial o juízo de oportunidade e conveniência da inspecção tributária. Mas essa liberdade e margem de arbitrio que é concedida à actividade inspectiva não é, como iremos ter oportunidade de ver, nem pode ser assim tão ampla que lhe permita indiscriminadamente praticar todos os actos que entender úteis, mesmo que tais actos possam colidir frontalmente com direitos fundamentais.

Do exposto é possível retirar algumas ilações. O exercício do poder discricionário da inspecção tributária não pode prosseguir outro fim que não o que lhe foi legalmente atribuído, isto é, não pode utilizar o seu poder para prosseguir outros fins, devendo actuar de forma imparcial e com objectividade tendo em consideração e praticando os actos considerados como estritamente necessários à prossecução do seu fim. A actuação da inspecção deve também procurar actuar de forma uniforme, ou seja, perante situações idênticas ou semelhantes, deve adoptar actuações idênticas ou semelhantes. Além disso, na sua actuação discricionária, a inspecção deve procurar obter um equilíbrio entre os fins que prossegue e os direitos que serão sacrificados pela prossecução desse fim. Aplicando os ensinamentos de DIOGO FREITAS DO AMARAL³⁴⁰ e

³³⁹ Neste sentido, FAVEIRO, VÍTOR, *Noções fundamentais de Direito Fiscal Português*, Coimbra, Coimbra Editora, 1984, pág. 524-526

³⁴⁰ Cfr. AMARAL, DIOGO FREITAS DO, *Curso de Direito Administrativo*, Volume II, Coimbra, Almedina, 2004, pág. 82.

contextualizando-os e adequando-os à actividade inspectiva podemos por isso afirmar que a discricionariedade conferida pela lei à Administração tributária na sua actividade inspectiva não lhe confere total liberdade para optar por qualquer solução que observe o fim da(s) norma(s) que lhe atribui(em) competência para prosseguir esse fim, obrigando-o sim a procurar a melhor solução para prossecução desse interesse de acordo e com respeito pelos princípios e regras que balizam e norteiam a sua actuação.

Os poderes discricionários da inspecção embora devam ser amplos face ao interesse público que prosseguem não resultam no entanto, utilizando a terminologia utilizada por JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE, de *habilitações puras*, mas da existência de uma pluralidade de normas, de uma diversidade de interesses privados e públicos, e de uma multiplicidade de consequências concorrentes que tornam complexos os quadros de direito e de facto em que a decisão se torna³⁴¹. Assim, a autonomia da decisão resultante do exercício discricionário da função inspectiva implica sempre uma correcta adequação dessa actuação de acordo com o quadro legal em que a mesma é desenvolvida, ou seja em conformidade quer com os princípios que regem a própria actividade, quer os direitos e garantias que protegem o contribuinte.

Por outro lado deve igualmente ser sublinhada a necessidade de existência de uma *limitação aos limites*, ou seja é importante encontrar um equilíbrio entre os limites (fruto dos princípios, direitos e garantias) impostos à sua actuação e um limite a esses limites, de forma a que a actividade inspectiva não seja condicionada de tal forma que possa comprometer a eficácia e eficiência dessa actuação e consequentemente comprometer o fim público que a mesma prossegue. No uso de poderes discricionários, como acima se disse, a conformação da actuação da Administração na actividade inspectiva com tais princípios e regras deve, quanto a nós, implicar que nessa margem de livre escolha a inspecção actue sempre na procura da melhor solução para o caso concreto, isto é, segundo o fim a prosseguir e tendo por base uma racionalidade jurídica³⁴².

Para concluir, nesta questão da discricionariedade, parece-nos fundamental encontrar um ponto de equilíbrio, como de resto assinala ÁNGEL AGUALLO AVILÉS: «*Se trata, en definitiva, de llegar a un*

³⁴¹ Cfr. ANDRADE, JOSÉ CARLOS VIEIRA DE, *O dever da fundamentação expressa de actos administrativos*, Coimbra, Almedina, 2007, pág. 372.

³⁴² Cfr. DIAS, JOSÉ EDUARDO FIGUEIREDO; OLIVEIRA, FERNANDA PAULA, *Noções Fundamentais de Direito Administrativo*, Coimbra, Almedina, 2.ª edição, 2011, pág. 136-137.

punto intermedio. Ni la Administración va a poder recaudar «cualquier precio, ni los ciudadanos van a poder mantener a toda costa una interpretación rabiosamente liberal, garantista, romántica, de sus derechos, con el objetivo de pagar menos de lo que deben. Esto es: ni interés fiscal, entendido como propio, exclusivo, de la Administración pública; ni interés egoísta, particular, insolidario, de los individuos.»³⁴³.

Por fim, diga-se, esta questão da discricionaridade é igualmente relevante pois uma eventual conduta excessiva ou abusiva no desenvolvimento da actividade inspectiva, ainda que não constitua fundamento de invalidade do procedimento inspectivo (ou do seu resultado) pode, como iremos constatar, constituir fundamento de indemnização por eventuais danos/prejuízos causados por essa consulta abusiva ou excessiva.

³⁴³ AVILÉS, ÁNGEL AGUALLO, *Interés fiscal y Estatuto del Contribuyente*, Revista Española de Derecho Financiero n.º 80, Civitas 1993, pág. 599.

6.2. LIMITES FORMAIS

O procedimento tributário de inspecção enquanto manifestação da actividade da Administração tributária encontra-se, como não podia deixar, sujeito a limites de vária ordem, surgindo à cabeça os limites resultantes quer dos princípios que regem a actividade administrativa em geral quer dos princípios que regem a actividade administrativa tributária. Como tal optámos por englobar a matéria referente aos princípios como parte integrante do capítulo referente aos limites.

A actividade administrativa desenvolvida no âmbito do procedimento tributário de inspecção obedece a uma série de princípios, tendo todos eles como ponto de partida a nossa Constituição. Na realidade, embora o RCPIT apenas preveja como princípios do procedimento de inspecção os previstos no seu artigo 5.º (verdade material, proporcionalidade, contraditório e cooperação), a verdade é que existem outros princípios que lhe são aplicáveis, por se tratarem de princípios quer da própria actividade administrativa geral, quer por se tratarem de princípios da actividade administrativa tributária em concreto. Assim, além de abordarmos os princípios próprios e previstos no RCPIT, com especial enfoque para o princípio da proporcionalidade, iremos abordar outros princípios da actividade administrativa tributária que são igualmente aplicáveis ao procedimento tributário de inspecção.

6.2.1. PRINCÍPIOS DO PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO

6.2.1.1. PRINCÍPIO DA PROSECUÇÃO DO INTERESSE PÚBLICO

A Administração tributária, bem como os seus órgãos e agentes na sua actuação encontra-se vinculada ao princípio da prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, tal como definido na lei, e não ao serviço de interesses particulares³⁴⁴. Podemos pois com segurança afirmar que este princípio consubstancia o parâmetro fundamental de enquadramento da actividade administrativa.

O interesse público deve no entanto ser prosseguido tendo sempre em consideração os direitos e interesses legítimos dos cidadãos, ou seja, deve sempre procurar assegurar um equilíbrio entre

³⁴⁴ É o que resulta dos artigos 266.º n.º 1 da CRP, artigo 4.º do CPA e artigo 55.º da LGT.

o interesse público e os direitos individuais, o que impõe que na actividade administrativa esta tenha de, simultaneamente, nas suas decisões, realizar o interesse comum mas sem colocar em causa (extinguindo ou limitando) os direitos e interesses particulares³⁴⁵ ou, sendo tal impossível, que o faça na estrita medida do necessário, isto é, com a necessária adequação e proporcionalidade.

Assim, sendo o interesse público causa exclusiva e determinante da actividade administrativa, é a prossecução desse interesse que justifica e limita os poderes e competências dos órgãos e serviços públicos³⁴⁶.

Este princípio distingue-se do princípio da legalidade, pois este último diz respeito a questões de natureza institucional e formal relativas à competência dos órgãos e à forma de actuação dos poderes públicos enquanto o princípio da prossecução do interesse público diz respeito aos fins da actividade estadual³⁴⁷. Naturalmente que, embora distintos, estes princípios se encontram ligados já que o interesse público em princípio coincide com o fim legal, ou dito de outra forma, o princípio da legalidade estabelece os termos e a forma de atingir o interesse público³⁴⁸.

No entanto sempre que a actuação da Administração não for vinculada, ou seja, quando não estiver legalmente fixada, isto é, quando lhe for conferida margem de liberdade (discricionariedade), a mesma estará sempre balizada pelo respeito dos direitos e interesses legalmente protegidos, com que essa actuação possa eventualmente colidir. Ou como referem MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA; PEDRO COSTA GONÇALVES E J. PACHECO DE AMORIM «*mesmo quando a prossecução do interesse público constituir já o único critério de decisão ou actuação da Administração Pública – por se terem esgotado as vinculações derivadas da lei e dos outros*

³⁴⁵ Tal como afirma FERNANDO BRANDÃO FERREIRA-PINTO, os direitos e interesses que a lei reconhece aos cidadãos limita o interesse público, porém, em determinadas situações, é necessário sacrificar tais direitos e interesses quando o interesse público se sobrepõe àqueles – Cfr. FERREIRA-PINTO, FERNANDO BRANDÃO, *Código do Procedimento Administrativo Anotado*, Lisboa, Petrony, 2011, pág. 34.

³⁴⁶ O princípio da prossecução do interesse público aparece, na opinião de MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA; PEDRO COSTA GONÇALVES E J. PACHECO DE AMORIM, no CPA como uma norma de competência, enquanto na CRP aparece como uma norma de fins - OLIVEIRA MÁRIO ESTEVES DE; GONÇALVES, PEDRO COSTA; AMORIM, J. PACHECO DE, *Código de Procedimento Administrativo Comentado*, Coimbra, Almedina, 2.ª edição, 2006, pág. 98.

³⁴⁷ Cfr. MACHADO, JONATAS E.M.; COSTA, PAULO NOGUEIRA, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009, pág. 372.

³⁴⁸ Nas palavras de ANTÓNIO FRANCISCO DE SOUSA, «*Não há interesse. Público sem legalidade, e não há legalidade sem interesse público. O interesse público ou é fixado pelo legislador, ou é fixado pela Administração com respeito pelos critérios e limites legais.*» – SOUSA, ANTÓNIO FRANCISCO DE, *Código de Procedimento Administrativo Anotado e Comentado*, Lisboa, Quid Juris, 2009, pág. 38.

princípios gerais –, ela há-de ter sempre como limite inultrapassável respeito por essas posições jurídicas de terceiros.»³⁴⁹.

Quanto à actividade administrativa tributária, tal como afirmam DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM DA SILVA RODRIGUES E JORGE LOPES DE SOUSA «(...) *deve subordinar-se ao interesse público que, relativamente ao sistema fiscal, consiste, em primeira linha, na obtenção de receitas para satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades (artigo 103.º, n.º 1, da CRP). E por força do preceituado no artigo 266.º da CRP, esta actividade tem de ser levada a cabo em subordinação à Constituição e à lei e deve respeitar os direitos e interesses legítimos dos cidadãos (princípio da legalidade) e os princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa fé*»³⁵⁰. Esta prossecução do interesse público em sede procedimento tributário, em concreto na inspecção, não pode por isso em caso algum desconsiderar os direitos e interesses dos particulares que tenham consagração constitucional, até porque só se se verificar essa consideração de tais direitos e interesses em sintonia e equilíbrio com o interesse público é que se estará, verdadeiramente, a prosseguir com o interesse público. Este afere-se em sede de inspecção, não só através da arrecadação de receita e consequentemente do equilíbrio orçamental como também através da igualdade e justiça fiscal obtida através da actuação da Administração.

6.2.1.2. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

A dimensão que queremos aqui abordar diz respeito ao princípio da legalidade da actuação administrativa ou seja, a subordinação desta à lei e não tanto à criação de normas em matéria procedimental³⁵¹.

De qualquer forma, no que diz respeito ao princípio da legalidade tributária, sempre se dirá que o mesmo vem, para o que aqui nos interessa, vertido no artigo 103.º n.º 2 da CRP, nos termos do qual se estabelece que as garantias dos contribuintes são criadas por lei, não podendo, nos

³⁴⁹ Cfr. OLIVEIRA MÁRIO ESTEVES DE; GONÇALVES, PEDRO COSTA; AMORIM, J. PACHECO DE, *Código de Procedimento Administrativo Comentado*, Coimbra, Almedina, 2.ª edição, 2006, pág. 98.

³⁵⁰ CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA; SOUSA, JORGE LOPES DE, *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, Lisboa, Vislis, 3.ª edição, 2003, pág. 235-236.

³⁵¹ Para uma análise detalhada do princípio da legalidade ver, por todos, DOURADO, ANA PAULA, *O Princípio da Legalidade Fiscal - Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Coimbra, Almedina, 2007.

termos do n.º 3 do mesmo preceito, a liquidação e cobrança ser feita de outra forma que não através das formas previstas na lei.

Resulta da nossa lei fundamental que este princípio se desdobra, tal como afirma CASALTA NABAIS, em dois segmentos: legalidade formal e material. Quanto à legalidade formal, esta *«implica que haja uma intervenção da lei parlamentar, seja essa uma intervenção material a fixar a própria disciplina dos impostos, ou uma intervenção de carácter meramente formal, autorizando o Governo-legislador, as assembleias legislativas regionais ou as assembleias das autarquias locais a estabelecer, dentro de certas coordenadas que hão-de constar da respectiva lei de autorização, essa disciplina (artigos 165 n.º 1 alínea i) 1.ª parte, 227 n.º 1 alínea i) e 238.º n.º 3 da CRP)»*. Quanto à legalidade material, esta implica que sejam estabelecidos todos os aspectos, em abstracto, relevantes para que se possa determinar, em concreto, *«a disciplina tão completa quanto possível da matéria reservada, matéria que, nos termos do n.º 2 do art. 103.º da CRP, integra, relativamente a cada imposto, a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes, sendo certo que, quanto às garantias dos contribuintes, a reserva apenas é exigida se e na medida em que estas sejam objecto de restrição ou condicionamento e já não quando forem objecto de ampliação ou alargamento»*³⁵². Dito de outra forma, não basta a exigência de lei como fonte de criação normativa específica, exigendo-se, por uma questão de certeza e segurança jurídica, a fixação através dessa mesma lei de todos os critérios que devem presidir à decisão sem qualquer margem de discricionariedade, de forma a que, como afirma ALBERTO XAVIER, *«a lei seja o pressuposto necessário e indispensável de toda actividade administrativa»*³⁵³. Além disso, convém acrescentar que o artigo 8.º n.º 2 da LGT alarga a sujeição ao princípio da legalidade a outras matérias como a definição das obrigações acessórias e às regras de procedimento e de processo tributário.

O princípio da legalidade é, diga-se também, uma forma de atingir a justiça tributária, pois como afirma ANA MARIA JUAN LOZANO *«En repetidas ocasiones hemos advertido que la potestad de comprobación e investigación se confiere a la Administración Tributaria en orden a que la liquidación definitiva de una deuda tributaria responda a las exigências del principio de legalidad: se trata pues, de un haz de poderes conferidos por el ordenamiento jurídico a determinados*

³⁵² Cfr. NABAIS, CASALTA, *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 5.ª edição, 2009, pág. 138.

³⁵³ Cfr. XAVIER, ALBERTO. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1978, pág. 17.

órganos como instrumentos al servicio de las aspiraciones de lograr la máxima satisfacción de los principios de justicia tributaria»³⁵⁴.

Com consagração no artigo 266.º, n.º 2, da CRP e concretização no artigo 3.º, n.º 1 do CPA, o princípio da legalidade impõe que *«Os órgãos da Administração Pública devem actuar em obediência à lei e ao direito, dentro dos limites dos poderes que lhes estejam atribuídos e em conformidade com os fins para que os mesmos poderes lhes forem conferidos.»*

Neste artigo 3.º do CPA, o princípio da legalidade deixou de ter *«uma formulação unicamente negativa (como no período do Estado Liberal), para passar a ter uma formulação positiva, constituindo o fundamento, o critério e o limite de toda a actuação administrativa»³⁵⁵*. Nas palavras de DIOGO FREITAS DO AMARAL *«A lei não é apenas um limite à actuação da Administração: é também o fundamento da acção administrativa. Quer isto dizer que, hoje em dia, não há um poder livre de a Administração fazer o que bem entender, salvo quando a lei lho proibir; pelo contrário, vigora a regra de que a Administração só pode fazer aquilo que a lei lhe permitir que faça»³⁵⁶*.

Na opinião de MARCELO REBELO DE SOUSA, a obediência à Constituição e à lei estende-se, por força delas mesmas, a todos os actos a que elas conferem força vinculativa, designadamente, normas de direito internacional, regulamentos e contratos administrativos e actos administrativos constitutivos de direitos, que integram o bloco de legalidade condicionante da actuação administrativa³⁵⁷. Por outro lado, este princípio vale, como refere DIOGO FREITAS DO AMARAL, não só para a Administração agressiva mas também para a constitutiva: *«O princípio da legalidade, nesta formulação, cobre e abarca todos os aspectos da actividade administrativa, e não apenas aqueles que possam consistir na lesão de direitos ou interesses dos particulares.*

³⁵⁴ Cfr. LOZANO, ANA MARIA JUAN, *La inspección de Hacienda ante la Constitución*, IEF, Madrid, Marcial Pons, 1993, pág. 118.

³⁵⁵ Cfr. CAUPERS, JOÃO, et al. *Código do Procedimento Administrativo – Anotado*, Coimbra, Almedina, 6.ª edição, 2007, página 40.

³⁵⁶ Cfr. AMARAL DIOGO FREITAS DO, *Curso de Direito Administrativo*, Volume II, Coimbra, Almedina, 2004, pág. 42-43. Neste sentido pode ainda ver-se: SOUSA, MARCELO REBELO DE, *Lições de Direito Administrativo*, 1999, volume I, Lisboa, Lex, pág. 84; OLIVEIRA, MÁRIO ESTEVES DE; GONÇALVES, PEDRO COSTA; AMORIM, J. PACHECO DE, *Código de Procedimento Administrativo Comentado*, Coimbra, Almedina, 2.ª edição, 2006, pág. 90; SOUSA, ANTÓNIO FRANCISCO DE, *Código de Procedimento Administrativo Anotado e Comentado*, Lisboa, Quid Juris, 2009, pág. 32-34.

³⁵⁷ Cfr. SOUSA, MARCELO REBELO DE, *Lições de Direito Administrativo*, 1999, volume I, Lisboa, Lex, pág. 86

Designadamente, o princípio da legalidade visa também proteger o interesse público, e não apenas os interesses dos particulares»³⁵⁸

O princípio da legalidade impõe por isso que o fundamento e o limite da actividade administrativa é a lei. A lei como fundamento e como limite implica por um lado, a prevalência da lei, o que obriga à conformidade legal dos actos da Administração e, por outro, a precedência da lei, que a constitui como fundamento dos actos da Administração, pelo que esta não pode agir de outra forma que não nos termos e com os limites que previstos na lei.

Em resumo, trata-se de um dos princípios fundamentais e basilares de um Estado de Direito, pois o mesmo submete a actuação da Administração à lei, não podendo esta actuar se essa actuação não estiver previamente prevista na lei, ou seja, a sua actuação encontra-se dependente de uma *habilitação legal prévia*³⁵⁹. Assim, este princípio habilita a Administração a actuar, conferindo-lhe poderes definidos, quer quanto à extensão, quer quanto ao conteúdo. Tais poderes consubstanciam títulos de actuação administrativa³⁶⁰.

O princípio da legalidade assume especial destaque e relevância, em sede de garantias dos contribuintes, sendo mesmo definido por PAMPLONA CORTE-REAL³⁶¹ como a “garantia das garantias”, funcionando como o maior entrave à actuação do Estado em matéria da tributação, estabelecendo os direitos e as legítimas expectativas dos contribuintes em relação aos sacrifícios que lhe são exigidos, face a um Estado cada vez mais carenciado de arrecadar receitas.

Não podemos olvidar que no direito tributário se colocam questões de certeza e segurança jurídica, pois para que o Estado garanta a satisfação das suas necessidades financeiras e a adequada repartição dos encargos tributários, tem forçosamente de se intrometer de forma abusiva na esfera pessoal e patrimonial dos cidadãos. Esta intromissão exige por isso o estabelecimento de garantias para os contribuintes, cuja consagração vem prevista no artigo 103.º n.º 2 da Constituição da República Portuguesa, que visa precisamente evitar que a

³⁵⁸ Cfr. AMARAL DIOGO FREITAS DO, *Curso de Direito Administrativo*, Volume II, Coimbra, Almedina, 2004, pág. 42 e pág. 56-60. SOUSA, MARCELO REBELO DE, *Lições de Direito Administrativo*, 1999, volume I, Lisboa, Lex, pág. 86.

³⁵⁹ Cfr. MONTANER, LUIS M. COSCULLUELA, *Manual de derecho administrativo*, Volume 1, Madrid, Civitas, 1999, pág. 309.

³⁶⁰ Cfr. DOMINGUEZ, AITOR ORENA, *Discrecionalidad, Arbitrariedad e Inicio de Actuaciones Inspectoras*, Navarra, Thomson Aranzadi, 2006.

³⁶¹ Cfr. CORTE-REAL, CARLOS PAMPLONA, *As garantias dos contribuintes*, Cadernos de CTF, Lisboa, CEF, 1986, pág. 16

pressão da arrecadação de receitas possa colocar em causa e sacrificar de forma arbitrária e discricionária direitos e legítimas expectativas dos contribuintes³⁶².

Tratando-se de um princípio assumidamente garantístico, a sua relevância é tanto maior atendendo a que admite controlo jurisdicional da actuação da Administração tributária, perante a sua actuação em desconformidade com as normas legais. O princípio da legalidade visa por isso limitar e reduzir a arbitrariedade, através de uma maior certeza e segurança jurídica.

Num Estado de Direito Democrático, por força do princípio da legalidade, a lei constitui simultaneamente o fundamento e o limite para actuação dos órgãos da Administração Pública, neste caso a Administração tributária, pelo que, mesmo nos casos em que existe uma margem de discricionariedade, os actos administrativos têm de ser sempre praticados no estrito cumprimento da lei.

6.2.1.3. PRINCÍPIO DA IMPARCIALIDADE

O princípio da imparcialidade constitui também ele, claramente, um limite interno à discricionariedade, obrigando a Administração a não tomar partido ou beneficiar uma parte em prejuízo de outra, antes devendo nortear a sua actuação segundo o ordenamento jurídico e com a finalidade da prossecução do interesse público. Com consagração no artigo 266.º n.º 2 da CRP, este princípio deve pautar a actuação dos órgãos e agentes administrativos no exercício das suas funções, constituindo dever geral dos funcionários e agentes actuar no sentido de criar no público confiança na acção da Administração Pública, em especial no que à sua imparcialidade diz respeito³⁶³.

O princípio da imparcialidade, plasmado no referido preceito constitucional, e materializado na lei ordinária no artigo 6.º do CPA – que decorre do princípio da igualdade e que com ele está intimamente conexas – visa assegurar que a Administração tenha uma actuação isenta, objectiva, neutral, independente, sem favoritismos nem privilégios, isto é, sem a representação de factores de ponderação diferentes daqueles que formam o núcleo do interesse juridicamente

³⁶² Cfr. neste sentido LEITÃO, LUÍS MENEZES, *As tendências da reforma fiscal: mais ou menos garantias para os contribuintes?*, in Estudos de Direito Fiscal, Volume II, Coimbra, Almedina, 2007.

³⁶³ Cfr. artigo 3.º, n.º 3 do decreto-lei n.º 24/84 de 16 de Janeiro - Estatuto Disciplinar Funcionários e Agentes da Administração Central, Regional e Local.

protegido³⁶⁴, tendo por isso como corolários lógicos a objectividade, a neutralidade e a transparência.

Tem sido entendimento unânime da jurisprudência que a violação do princípio da imparcialidade não depende de demonstração de concretas actuações parciais, verificando-se sempre que um determinado procedimento faz perigar as garantias de isenção, de transparência e de imparcialidade, ou seja, não basta à Administração ser imparcial exigindo-se também que pareça imparcial. No fundo a violação deste princípio pode ocorrer de forma potencial, ainda que em concreto não se tenha verificado qualquer actuação parcial, isto é, pretende-se evitar a prática de determinadas condutas da Administração que possam ser consideradas como susceptíveis de afectar a imagem pública de imparcialidade, independentemente de se ter de indagar se esse foi de facto o objectivo dos funcionários ou agentes do órgão em causa³⁶⁵.

No nosso entendimento, este princípio desdobra-se em duas dimensões: uma de carácter objectivo, quanto à actividade administrativa propriamente dita e uma segunda dimensão, de carácter subjectivo, quanto aos seus funcionários e agentes.

Quanto à sua dimensão objectiva, o princípio da imparcialidade assume particular importância na actividade administrativa tributária, na medida em que deve nortear a sua actuação no sentido de que esta, na indagação das situações sujeitas a inspecção, se faça sempre de acordo com critérios de isenção, tendo o mesmo consagração expressa na LGT, no seu artigo 55.º da LGT. Nesta dimensão, o princípio da imparcialidade encontra-se umbilicalmente ligado «*ao princípio da igualdade, ao exigir aos titulares de poderes públicos que assumam uma posição isenta e equidistante em relação a todos os particulares, assegurando a igualdade de tratamento dos interesses dos cidadãos através de um critério uniforme de prossecução do interesse público, verificando-se a violação deste princípio sempre que a actuação daqueles titulares não seja ditada pela prossecução daquele interesse, mas influenciada pela intenção de favorecer ou prejudicar interesses privados*»³⁶⁶.

³⁶⁴ Neste sentido, acórdão do STA de 18-03-2010, processo n.º 0781/09.

³⁶⁵ Neste sentido, por exemplo, acórdão do STA de 13-01-2005, processo n.º 0730/04

³⁶⁶ Cfr. por exemplo, acórdãos do STA de 16-09-2010, processo n.º 0551/09, de 16-09-2010, processo n.º 0551/09. De acordo com este aresto, «*a violação dos deveres impostos pelo princípio da imparcialidade não está dependente da prova de concretas actuações parciais, verificando-se sempre que um determinado procedimento faz perigar as garantias de isenção, de transparência e de imparcialidade, pois visa-se com ele evitar a prática de certas condutas que possam ser tidas como susceptíveis de afectar a imagem pública de imparcialidade (...)*».

Além disso, o princípio da imparcialidade impõe ainda que todas as actuações da Administração tributária, no âmbito do procedimento tributário, tenham que decorrer de boa fé³⁶⁷. Este princípio, embora não tenha consagração expressa no RCPIT, e que mesmo na LGT a sua abordagem seja feita no âmbito do princípio da colaboração³⁶⁸, não significa, bem pelo contrário, que o mesmo não assuma um papel relevante no procedimento tributário, designadamente no procedimento tributário de inspecção. Como anotam DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM DA SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA apesar de o artigo 55.º da LGT não fazer referência expressa a este princípio da boa fé a sua aplicação é imposta pelo artigo 266.º da CRP, sendo que a própria LGT supõe a sua observância no âmbito do princípio da colaboração entre a administração tributária e os contribuintes e concretiza a sua aplicação³⁶⁹. Mesmo que assim não fosse, acrescentamos nós, quer o artigo 266.º da CRP, quer o artigo 6.º-A do CPA seriam mais do que suficientes para obrigar a aplicação deste princípio ao procedimento tributário. Este princípio exige que a Administração se relacione com os particulares como pessoa de bem, obedecendo a padrões éticos de boa conduta e criando um clima de confiança e previsibilidade, sem quebra das expectativas legítimas dos administrados³⁷⁰.

O artigo 6.º-A n.º 1 do CPA estabelece que «*no exercício da actividade administrativa e em todas as suas formas e fases, a Administração Públicas e os particulares devem agir e relacionar-se segundo as regras da boa fé*», enquanto o n.º 2 impõe a ponderação dos valores fundamentais do direito relevantes face às situações consideradas, nomeadamente e em especial, *a confiança suscitada na contraparte pela actuação em causa* (alínea a) e *o objectivo a alcançar com a actuação empreendida* (alínea b). Com referência a este n.º 2 do artigo 6.º-A do CPA sustentam DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM DA SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA que o mesmo «*esclarece factores a atender na apreciação do cumprimento das regras da boa-fé, prescrevendo que devem ponderar-se os valores fundamentais do direito, relevantes em face das situações*

³⁶⁷ Cfr. artigos 59.º n.º 2 e 75.º n.º 1 da LGT.

³⁶⁸ Nos termos do artigo 59.º da LGT a actuação da Administração tributária e dos contribuintes presume-se de boa fé.

³⁶⁹ Cfr. CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM DA SILVA; SOUSA, JORGE LOPES DE, *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, Vislis, 3.ª edição, 2003, pág. 235-236. Ainda segundo estes mesmos autores a inclusão deste princípio na LGT estava prevista na lei de autorização legislativa em que o Governo se baseou para a aprovar – artigo 2.º n.º 10 da Lei nº 41/98, de 4 de Agosto.

³⁷⁰ Cfr. na jurisprudência, entre outros, acórdãos do STA de 02-07-2003, processo n.º 047836, de 22-04-2009, processo n.º 881/09; Cfr. na doutrina, entre outros, AFONSO QUEIRÓ, *Lições de Direito Administrativo*, Coimbra, 2.ª edição, 1976; PEREZ, JESUS GONZALEZ, *El Principio General De La Buena Fe En El Derecho Administrativo*, Civitas, 1999; PASTOR, JUAN ALFONSO SANTAMARIA, *Principios de Derecho Administrativo*, Volume I, Madrid, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, 1998; VIRGA, PIETRO, *Diritto Amministrativo*, Volume I, *I Principi*, 6.ª edição, Giuffrè, 2001

consideradas, e, em especial, a confiança suscitada na contraparte pela actuação em causa e o objectivo a alcançar com a actuação empreendida. Esta exigência tem um conteúdo de carácter ético, impondo aos intervenientes no procedimento tributário que actuem com lealdade e sinceridade recíprocas no decurso do procedimento tributário, abstendo-se de actuações que possam enganar o outro interveniente, ou ocultando-lhe elementos que possam ter proveito para a defesa das suas posições»³⁷¹.

A referência que é feita na LGT à exigência de boa fé no domínio da colaboração entre contribuintes e Administração tributária tem concretização no artigo 48.º do CPPT, que prevê os deveres de colaboração da Administração com os contribuintes, estabelecendo que esta «... *esclarecerá os contribuintes e outros obrigados tributários sobre a necessidade de apresentação de declarações, reclamações e petições e a prática de quaisquer outros actos necessários ao exercício dos seus direitos, incluindo a correcção dos erros ou omissões manifestas que se observem*». Por seu turno, o n.º 2 do mesmo artigo estabelece que «*o contribuinte cooperará de boa-fé na instrução do procedimento, esclarecendo de modo completo e verdadeiro os factos de que tenha conhecimento e oferecendo os meios de prova a que tenha acesso*»³⁷². A boa fé impõe que a Administração não possa retirar vantagens das omissões ou erros manifestos dos contribuintes, assumindo este aspecto particular relevância na medida em o mesmo exclui, por exemplo, que da *ignorância, incompetência ou inépcia do contribuinte se possa presumir, sem mais, uma conduta fraudulenta*³⁷³.

De sublinhar que, embora alguma doutrina³⁷⁴ e jurisprudência³⁷⁵ entenda que o princípio da boa fé não tem aplicação em caso de uma actuação no exercício de poderes vinculados, na medida em que em tais situações o princípio da legalidade prevalece sobre outros princípios, e que por essa razão só são susceptíveis de gerar vício autónomo de violação de lei no domínio do

³⁷¹ CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM DA SILVA; SOUSA, JORGE LOPES DE, *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, Lisboa, Vislis, 3.ª edição, 2003, pág. 278.

³⁷² Sendo que, como afirma SOUSA, JORGE LOPES DE, a violação, por parte da Administração tributária, dos deveres procedimentais de colaboração e de actuação segundo as regras da boa fé, pode consistir em vício autónomo de violação de lei – SOUSA, JORGE LOPES DE, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado*, Volume I, Áreas Editora, Lisboa, 2006, pág. 413. No mesmo sentido, ainda que a propósito do artigo 6.º-A do CPA, FERREIRA-PINTO, FERNANDO BRANDÃO, *Código do Procedimento Administrativo Anotado*, Lisboa, Petrony, 2011, pág. 56.

³⁷³ Cfr. MACHADO, JONATAS E.M.; COSTA, PAULO NOGUEIRA, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009, pág. 379.

³⁷⁴ FERREIRA-PINTO, FERNANDO BRANDÃO entende que «*o princípio da boa fé funciona como um dos limites da discricionariedade e não funciona quando a Administração actua nos domínios da actividade vinculada*» - *Código do Procedimento Administrativo Anotado*, Lisboa, Petrony, 2011, pág. 56.

³⁷⁵ De que são exemplo os acórdãos do STA de 26-10-1994, processo n.º 17626, de 07-10-2009, processo n.º 941/08.

exercício de poderes discricionários, jurisprudência há³⁷⁶, bem como doutrina³⁷⁷, que de resto acompanhamos e com a qual concordamos, que tem vindo a reconhecer a possibilidade da sua aplicação em caso de actos praticados no exercício de poderes vinculados não limitando por isso a aplicação deste princípio à prática de actos no exercício de poderes discricionários. «*O procedimento administrativo tributário, enquanto actividade da Administração Fiscal dirigida a liquidar os tributos, a fiscalizar a sua liquidação e cumprimento e a exigir o seu cumprimento, está sujeito ao princípio da boa fé.*»³⁷⁸.

Parece-nos pertinente realçar o que referem MARCELO REBELO DE SOUSA e ANDRÉ SALGADO DE MATOS³⁷⁹, a propósito do princípio da primazia da materialidade subjacente e o princípio da tutela da confiança, considerados pelos autores como subprincípios do princípio da boa fé: «*O princípio da boa-fé está consagrado no artigo 266.º 2 da CRP e no artigo 6.º-A do CPA, que alargou o seu âmbito subjectivo de aplicação, de modo a vincular não apenas a administração mas também os particulares que com ela se relacionem. Tendo em conta a origem da sua positivação, não admira que a densificação deste princípio no CPA tenha sido muito influenciada pela construção dogmática empreendida no direito civil por A. Menezes Cordeiro (Da boa fé no direito civil), que identifica dois subprincípios concretizadores da boa fé: o princípio da primazia da materialidade subjacente e o princípio da tutela da confiança. (...). O princípio da primazia da materialidade subjacente exprime a ideia de que o direito procura a obtenção de resultados efectivos, não se satisfazendo com comportamentos que, embora formalmente correspondam a tais objectivos, falhem em atingi-los substancialmente. Este princípio proíbe, por exemplo, o exercício de posições jurídicas de modo desequilibrado ou o aproveitamento de uma ilegalidade cometida,*

³⁷⁶ No acórdão do STA de 17-05-2000, processo n.º 024382 admitiu-se a possibilidade de aplicação deste princípio no procedimento tributário por aplicação directa das normas constitucionais que consagram quer o princípio da boa-fé quer o da protecção da confiança, que o Tribunal Constitucional sempre tem considerado insito na ideia de Estado de Direito Democrático. Neste sentido é possível ver os acórdãos do STA de 25-06-2008, processo n.º 0291/08 e de 06-07-2011, processo n.º 0589/11. De acordo com estes acórdãos deve entender-se que princípios como o da justiça - e da boa-fé - são aplicáveis mesmo no exercício de poderes vinculados, sobrepondo-se a outros deveres legais.

³⁷⁷ Para CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM DA SILVA; SOUSA, JORGE LOPES DE, «... o texto do artigo 266.º da CRP não deixa entrever qualquer restrição à sua aplicação a qualquer tipo de actividade administrativa (...) em princípio, dever-se-á fazer tal aplicação, se não se demonstrar a sua inviabilidade» - *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, Vislis Editores, 3.ª edição, 2003, pág. 250. Esta possibilidade de aplicação do princípio da boa fé em caso de actos praticados ao abrigo de poderes vinculados resulta, segundo JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE, da aplicação dos chamados princípios da juridicidade substancial, que estão explicitados na lei e na Constituição - ANDRADE, JOSÉ CARLOS VIEIRA DE, *A Justiça Administrativa (Lições)*, Coimbra, Almedina, 8.ª edição, 2006, pág. 469. Neste sentido pode igualmente ver-se MIRANDA, JORGE e MEDEIROS, RUI que referem que «o princípio permite afastar soluções legais expressas que conduzam, em concreto, a uma violação da boa-fé» - *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Tomo III, Coimbra Editora 2007, pág. 575.

³⁷⁸ CAMPOS, DIOGO LEITE DE, *Boa fé e segurança jurídica em direito tributário*, in Revista da Ordem dos Advogados, Ano 68, Volume I, Lisboa, Ordem dos Advogados, 2008, pág. 132.

³⁷⁹ SOUSA, MARCELO REBELO DE e MATOS, ANDRÉ SALGADO DE, *Direito Administrativo Geral* - Tomo I - Introdução e Princípios Fundamentais, Lisboa, Dom Quixote, 3.ª Edição, 2008, pág. 214 a 216.

pelo próprio prevaricador, de modo a prejudicar outrem. É a isto que o art. 6.º-A n.º 2 alínea b) do CPA se quer referir quando afirma que se deve ponderar «o objectivo visado com a actuação empreendida (...).».

Prosseguem os mesmos Autores, referindo que o princípio da tutela da confiança «*visa salvaguardar os sujeitos jurídicos contra actuações injustificadamente imprevisíveis daqueles com quem se relacionem. É a isto que o art. 6º-A n.º 2 alínea a) do CPA se refere quando afirma que se deve ponderar «a confiança suscitada na contraparte pela actuação em causa (...). A tutela da confiança pressupõe a verificação de diversas circunstâncias: primeira, uma actuação de um sujeito de direito que crie a confiança, quer na manutenção de uma situação jurídica, quer na adopção de outra conduta; segunda, uma situação de confiança justificada do destinatário da actuação de outrem, ou seja, uma convicção, por parte do destinatário da actuação em causa, na determinação do sujeito jurídico que a adoptou quanto à sua actuação subsequente, bem como a presença de elementos susceptíveis de legitimar essa convicção, não só em abstracto mas em concreto; terceiro, a efectivação de um investimento de confiança, isto é, o desenvolvimento de acções ou omissões, que podem não ter tradução patrimonial, na base da situação de confiança; quarto, o nexo de causalidade entre a actuação geradora de confiança e a situação de confiança, por um lado, e entre a situação de confiança e o investimento de confiança, por outro; quinto, a frustração da confiança por parte do sujeito jurídico que a criou. Estes pressupostos devem ser encarados de modo global: a não verificação de um deles será em princípio relevante, mas pode ser superada pela maior intensidade de outro ou por outras circunstâncias pertinentes (por exemplo, em certos casos, o decurso de grandes lapsos temporais)».*

Ainda a propósito da boa fé, citamos também as bem ilustrativas palavras de DIOGO LEITE DE CAMPOS: «*Dir-se-ia mesmo que a realização plena do Direito/Justiça em cada caso só é possível através do apelo à boa fé; que, neste sentido, o respeito pela lei exige o recurso à boa fé; e que esta contribui para transformar a fiscalidade em Direito fiscal, e o Direito Fiscal num direito como os outros. Aplicada por um intérprete diligente, a boa fé, revelada e concretizada por múltiplos*

princípios (são paradigmas os da confiança e da previsibilidade), vem reforçar a segurança jurídica.»³⁸⁰.

Por fim, e ainda a propósito deste princípio da boa fé deve-se referir que este coincide, em determinados aspectos com o princípio da proporcionalidade, pois como afirma JESUS GONZALEZ PEREZ, uma actuação desproporcionada é contrária às exigências de boa fé, quando o sujeito adopta uma conduta que não é conduta normal e recta que poderia esperar-se de uma pessoa normal - *a boa fé proscribe actuações juridicamente relevantes contrárias ao que seria de esperar de uma pessoa normal, recta e honesta*. Assim, não é normal exigir mais que o necessário, para atingir o fim prosseguido, não actuando de boa fé aquele que agrava o outro desnecessariamente e lhe impõe limitações superiores às necessárias para cumprir a finalidade pretendida ou exige prestações desproporcionadas³⁸¹.

Parece-nos, face ao exposto, que no domínio do procedimento de inspecção este princípio da tutela da confiança assume especial relevância, já que através deste consegue-se acautelar e salvaguardar os sujeitos passivos inspeccionados contra actuações injustificadamente imprevisíveis do órgão e funcionários da inspecção. Assim, a inspecção tributária encontra-se vinculada ao princípio da boa fé no âmbito do procedimento tributário de inspecção, podendo, quanto a nós, o acto tributário final vir a ser afectado, por violação de lei, se a actuação da inspecção, independentemente de o fazer no âmbito de poderes vinculados ou discricionários, for violadora deste princípio e conduzir a situações injustas³⁸².

Retomando as mencionadas dimensões do princípio da imparcialidade, resta-nos agora abordar a sua dimensão subjectiva, ou seja, quanto aos funcionários e agentes, neste caso intervenientes no procedimento tributário de inspecção. Neste contexto, uma das manifestações específicas do princípio da imparcialidade no procedimento de inspecção tributária vem contemplada no artigo 20.º do RCPIT, que prevê as incompatibilidades específicas dos funcionários da inspecção

³⁸⁰ CAMPOS, DIOGO LEITE DE, *Boa fé e segurança jurídica em direito tributário*, in Revista da Ordem dos Advogados, Ano 68, Volume I, Lisboa, Ordem dos Advogados, 2008, pág. 138.

³⁸¹ PEREZ, JESUS GONZALEZ, *El Principio General De La Buena Fe En El Derecho Administrativo*, Civitas, 1999, pág. 50.

³⁸² Em sentido contrário, OLIVEIRA, MÁRIO ESTEVES DE; GONÇALVES, PEDRO COSTA; AMORIM, J. PACHECO DE, consideram que regra geral, a violação do princípio da boa fé não determina a ilegalidade do acto, «*salvo se a lei (ou a natureza do acto) impuserem a vinculatividade jurídico-administrativa da expectativa criada e sem embargo, claro, da responsabilidade em que, por isso, a Administração se constitui.*» - *Código de Procedimento Administrativo Comentado*, Almedina, Coimbra, 2.ª edição, 2006, pág. 114.

tributária. Assim, nos termos da referida disposição, os funcionários da inspecção tributária estão sujeitos a determinadas incompatibilidades específicas, a saber:

- Realizar ou participar nos procedimentos de inspecção que visem a confirmação ou averiguação da situação tributária do seu cônjuge, parente ou afim em linha recta ou colateral até ao 3º grau, ou de qualquer pessoa com quem vivam ou tenham vivido em economia comum;
- Realizar ou participar em procedimentos de inspecção que visem a confirmação ou averiguação da situação tributária de quaisquer entidades em quem as pessoas mencionadas na alínea anterior possuam participação social ou desempenhem funções como técnicos oficiais de contas ou responsáveis pela escrita, revisores oficiais de contas, gerentes, directores ou administradores;
- Realizar ou participar em procedimentos de inspecção que visem a confirmação ou averiguação da situação tributária de sociedades em que detenham participação no capital social;
- Realizar ou participar em procedimentos de inspecção que visem a confirmação ou averiguação da situação tributária de entidades a quem tenham prestado serviços nos cinco anos anteriores ao do início da acção de inspecção;
- Realizar ou participar em procedimentos de inspecção que visem a confirmação ou averiguação da situação tributária de entidades que contra si tenham intentado acção judicial antes do início da inspecção;
- Realizar ou participar em acções de inspecção visando a prestação de informações em matéria de facto em processos de reclamação, impugnação ou recurso de quaisquer actos da administração tributária em que tenham tido intervenção.

Convém salientar que se tratam de incompatibilidades específicas dos funcionários da inspecção, ou seja, o legislador preocupou-se em, para além das incompatibilidades gerais previstas na Administração Pública, nomeadamente da DGCI, reforçar as garantias de imparcialidade no domínio do procedimento inspectivo. É o que resulta do próprio teor literal do artigo 20.º do RCPIT, ao referir que os funcionários da inspecção tributária, para além das incompatibilidades aplicáveis a todos os funcionários da Direcção-Geral dos Impostos, e, acrescentamos nós, da Administração Pública, estão ainda sujeitos a um maior rigor, que traduz um esforço no reforço das garantias de imparcialidade e transparência no procedimento de inspecção. Portanto trata-se de incompatibilidade dos funcionários que participam directamente

no procedimento de inspecção, não se aplicando a outros funcionários e superiores hierárquicos que, integrando a inspecção tributária, não participaram directamente no procedimento inspectivo.

Contudo as garantias de imparcialidade não se resumem apenas aos funcionários da inspecção que têm intervenção directa no procedimento de inspecção. O princípio da imparcialidade e da transparência exige que tais garantias de imparcialidade (não as específicas, mas as gerais) se apliquem a todos os funcionários que participam no procedimento *latu sensu*. Basta pensar que, após a conclusão do procedimento de inspecção, o relatório de inspecção tem de ser confirmado e assinado pelo(s) funcionários(s) interveniente(s), contendo o parecer do chefe de equipa que interveio ou coordenou e, por fim, terão as conclusões de ser sancionadas pelo superior hierárquico³⁸³, por regra o Director de Finanças. Assim, temos que, aos funcionários que intervieram directamente no procedimento se aplicam as incompatibilidades gerais e as incompatibilidades específicas previstas no artigo 20.º RCPIT, aplicando-se aos restantes funcionários, que apenas intervieram indirectamente no procedimento as incompatibilidades gerais. Quer isto dizer que, ainda que não se verifique qualquer das incompatibilidades específicas elencadas no citado artigo 20.º do RCPIT, tal não implica que a exigida imparcialidade não se possa ainda verificar, isto é, daqui não se pode automaticamente retirar que apenas as incompatibilidades específicas previstas nesta norma legal terão de ser observadas, pois que o próprio n.º 1 do artigo 20.º ressalva a aplicabilidade *das incompatibilidades aplicáveis aos funcionários da Direcção-Geral dos Impostos em geral*.

As incompatibilidades específicas previstas no artigo 20.º do RCPIT aplicam-se somente aos funcionários da inspecção tributária, ou seja, aos funcionários que intervêm e praticam os actos materiais de inspecção, nomeadamente a análise e recolha de elementos do sujeito passivo (no fundo aqueles que deslocam aos locais onde é efectuada a inspecção), pelo que a violação do princípio da transparência e imparcialidade, pode não ocorrer com os funcionários da inspecção tributária que praticaram aqueles actos, mas com algum dos seus superiores hierárquicos que sancionaram os seus actos, mas a quem estas incompatibilidades específicas não são aplicáveis. Para estes agentes que não actuaram e participaram directamente na inspecção temos de nos socorrer das incompatibilidades gerais previstas no CPA, visto que as disposições

³⁸³ Cfr. n.º 6 do artigo 62.º do RCPIT

aí contidas se aplicam a todos os órgãos da Administração pública que, no desempenho da actividade administrativa, estabeleçam relações com os particulares. Além disso, a isto acrescem ainda os princípios gerais da actividade administrativa e as normas que concretizam preceitos constitucionais contidas no CPA e que se aplicam a toda e qualquer actuação da Administração Pública, ainda que meramente técnica³⁸⁴. Assim, há que observar, para os restantes funcionários que não participaram directamente no procedimento os casos de impedimento previstos no artigo 44.º do CPA³⁸⁵.

Verificando-se alguma incompatibilidade específica no artigo 20.º do RCPIT ou impedimento³⁸⁶ previsto no n.º 1 do artigo 44.º do CPA tal consubstancia um vício de violação de lei, que determina a anulabilidade do acto. Nos termos do n.º 1 do artigo 51.º do CPA, «*os actos ou contratos em que tiverem intervindo titulares de órgãos ou agentes impedidos são anuláveis nos termos gerais*», o que significa que tendo sido declarado alguma incompatibilidade aquando do decurso do procedimento ou impedimento verificado após, nomeadamente aquando do sancionamento das conclusões do relatório da inspecção, nos termos dos artigos 45.º a 47.º do CPA, o acto praticado não se convalida, antes padecendo do vício de violação de lei, determinante da sua anulabilidade. Temos pois que, qualquer acto praticado no procedimento que esteja inquinado devido à existência de incompatibilidade específica, no caso dos funcionários que participaram na inspecção, ou impedimento, no caso dos funcionários que

³⁸⁴ Cfr. artigo 2.º do CPA

³⁸⁵ O artigo 44.º dispõe que nenhum titular de órgão ou agente da Administração Pública pode intervir em procedimento administrativo, ou em acto ou contrato de direito público ou privado da Administração, nos casos seguintes:

- a) Quando nele tenha interesse, por si, como representante ou como gestor de negócios de outra pessoa;
- b) Quando, por si, ou como representante de outra pessoa, nele tenha interesse o seu cônjuge, algum parente ou afim em linha recta ou até ao 2.º grau da linha colateral, bem como qualquer pessoa com quem viva em economia comum;
- c) Quando, por si, ou como representante de outra pessoa, tenha interesse em questão semelhante à que deva ser decidida, ou quando tal situação se verifique em relação à pessoa abrangida pela alínea anterior;
- d) Quando tenha intervindo no procedimento como perito ou mandatário ou haja dado parecer sobre questão a resolver;
- e) Quando tenha actuado no procedimento como perito ou mandatário o seu cônjuge, parente ou afim em linha recta ou até ao 2.º grau da linha colateral, bem como qualquer pessoa com quem viva em economia comum;
- f) Quando contra ele, seu cônjuge ou parente em linha recta esteja intentada acção judicial proposta por interessado ou pelo respectivo cônjuge;
- g) Quando se trate de recurso de decisão proferida por si, ou com a sua intervenção, ou proferida por qualquer das pessoas referidas na alínea b) ou com intervenção destas;
- h) Quando se trate de questão relativa a um particular que seja membro de uma associação de defesa de interesses económicos ou afins, da qual também faça parte o titular do órgão ou agente.

³⁸⁶ De notar que, como se refere no Acórdão do STA de 25-03-2009, processo n.º 55/09, «*o impedimento funciona de forma abstracta, impondo a observância do princípio da transparência, impedindo que se criem situações em que haja risco ou quebra do dever de imparcialidade, designadamente atribuindo efeito anulatório a factos que não envolvem uma efectiva violação desse princípio, mas têm insito o risco ou perigo da sua violação (...). Assim, a lei presume que a imparcialidade do órgão ou agente poderá ser afectada se intervier em procedimento em que tenha actuado como perito ou mandatário um seu cônjuge, familiar ou pessoa que com ele viva em economia comum e antecipa a tutela da imparcialidade impondo a observância de um rigoroso princípio de transparência, que dita a abstenção de intervenção no procedimento, independente da existência de quaisquer interesses pessoais dos envolvidos com a decisão procedimental.*». neste sentido ver ainda acórdão do STA de 13-01-2005, processo 730/04.

intervieram indirectamente, no caso do sancionamento do relatório, tal determina a anulação dos actos consequentes que se basearam no relatório da inspecção tributária.

6.2.1.4. PRINCÍPIO DA CELERIDADE

O princípio da celeridade pode, quanto a nós, ser visto de diferentes perspectivas. Por um lado, o princípio da celeridade exige, numa vertente negativa, que a Administração tributária se abstenha de praticar actos inúteis para o procedimento ou que o retardem desnecessariamente³⁸⁷ o que, aplicado ao procedimento de inspecção implica que a Administração tributária não possa praticar actos de inspecção que não tenham qualquer utilidade para o procedimento ou que o retardem desnecessariamente. Por outro lado, numa vertente positiva, este princípio exige que a Administração actue de forma célere, *providenciando pelo rápido andamento do procedimento e pela eficácia das diligências efectuadas*³⁸⁸, ou na opinião de MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, PEDRO COSTA GONÇALVES, J. PACHECO DE AMORIM, o que este princípio implica «*é, pois, sobretudo, o poder(-dever) de arredar do procedimento administrativo tudo o que for “impertinente e dilatatório”*»³⁸⁹. Além de dever abster-se da prática de actos inúteis ou dilatórios, a Administração deve, em obediência a este princípio recusar as iniciativas do sujeito passivo ou outros intervenientes no procedimento que tenha ou possam ter esse escopo. De referir que, embora não esteja prevista qualquer consequência directa em caso de violação deste dever, nomeadamente quanto à validade do acto final do procedimento, esta violação apenas poderá ter efeitos no âmbito interno, em sede de responsabilidade disciplinar dos funcionários e, eventualmente, originar responsabilidade civil nos termos da Lei n.º 67/2007, de 31 de Dezembro.

Uma outra dimensão deste princípio, encontra-se também ligado à ideia de eficiência e eficácia, na perspectiva de quanto mais rápida for a actuação da inspecção, mais vantagens a mesma traá, tanto para a própria Administração tributária, como para os próprios contribuintes. Do lado da Administração, uma actuação célere permitirá, por um lado, numa óptica de justiça fiscal,

³⁸⁷ É o que resulta do artigo 57.º n.º 1 da LGT em conjugação com os artigos 10.º e 57.º do CPA e 267.º n.º 1 da CRP.

³⁸⁸ Cfr. CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM DA SILVA; SOUSA, JORGE LOPES DE, *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, Lisboa, Vislis Editores, 3.ª edição, 2003, pág. 263

³⁸⁹ Cfr. OLIVEIRA, MÁRIO ESTEVES DE; GONÇALVES, PEDRO COSTA; AMORIM, J. PACHECO DE, *Código de Procedimento Administrativo Comentado*, Coimbra, Almedina, 2.ª edição, 2006, pág. 311.

pelo menos nos casos em que haja lugar a correcções, que a arrecadação de receitas seja também ela mais célere e, por outro, que se reduzam as assimetrias entre os contribuintes cumpridores e os incumpridores, enquanto para os contribuintes essa celeridade permitirá ao contribuinte ver a sua situação resolvida com maior rapidez, assegurando dessa forma um menor incómodo e transtorno na sua esfera privada. Ou seja, a celeridade possibilitará de modo objectivo satisfazer o interesse colectivo, quer através de obtenção de receitas, quer através da concretização do princípio da igualdade e justiça fiscal. Como refere ANTONIO GALIARDO CAYON «*la eficacia y la celeridad no solo debe cohonestarse con los intereses de los particulares, mejor dicho, con los derechos fundamentales, pero si, con la propia noción de interés fiscal, que como ya quedo demostrado, consiste en el interés público y colectivo de sostenimiento equitativo del Estado, pues que, no se puede haber prestación de bienes y servicios públicos si no existe un instrumento de financiación de coste del mismo*»³⁹⁰.

Além disso, o princípio da celeridade encontra-se também ligado aos princípios da descentralização e da desconcentração, pois só através destes princípios é possível atingir a eficiência das decisões. Em sede de inspecção tributária é possível vislumbrar esta descentralização e desconcentração no artigo 16.º do RCPIT que determina a competência territorial e material para a prática dos actos de inspecção.

Deve no entanto ser sublinhado que embora este princípio tenha um importante papel no procedimento tributário (de inspecção), o mesmo não se pode sobrepor a outros princípios que em nossa opinião assumem uma maior relevância, nomeadamente os princípios da prossecução do interesse público, verdade material e inquisitório. O ideal será, logicamente, se possível ter “o melhor dos dois mundos” e conjugar todos os princípios, mas caso seja necessário optar, a Administração tributária não pode deixar de realizar diligências que se afigurem necessárias para a descoberta da verdade e consequentemente para a tomada da decisão só porque as mesmas possam comprometer esse dever de celeridade, não podendo por isso esta justificar a omissão de diligências que se afigurem necessárias e úteis para a obtenção da verdade material³⁹¹. O que

³⁹⁰ Cfr. CAYON, ANTONIO GALIARDO, *Gestión Tributaria y Derechos Fundamentales*, Revista Técnica Tributaria, n.º 3, 1988, pág. 17, apud MACHADO, EDUARDO MUNIZ. *Fundamentos constitucionales del poder de inspección de la administración tributaria española*. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 701, 6 jun. 2005. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/6844>>. Acesso em: 7 nov. 2010.

³⁹¹ Neste sentido, FERREIRA-PINTO, FERNANDO BRANDÃO, *Código do Procedimento Administrativo Anotado*, Lisboa, Petrony, 2011, pág. 123; DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES, SOUSA JORGE LOPES DE, *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, Lisboa, Vislis, 3.ª edição, 2003, pág. 263; OLIVEIRA, MÁRIO ESTEVES DE; GONÇALVES, PEDRO COSTA; AMORIM, J. PACHECO DE, *Código de*

vale por dizer que este princípio impõe que a Administração seja célere na tomada da decisão, mas não se encontra dispensada de desenvolver uma averiguação adequada e ponderada dos factos pertinentes e dos interesses em causa. A celeridade não pode por isso em caso algum colocar em causa os objectivos de justiça e eficácia que devem nortear o procedimento tributário de inspecção.

Porém, em termos de prazos de actuação, a Administração tributária não dispõe de uma discricionariedade e arbitrariedade total nesta matéria, estando sujeita aos limites temporais, quer para desencadear o próprio procedimento de inspecção, quer quanto à duração do mesmo, prevendo-se consequências em caso de incumprimento de tais prazos e limites. Esta temática será abordada detalhadamente a propósito da questão dos limites temporais dos actos de inspecção.

6.2.1.5. PRINCÍPIO DA IGUALDADE

O princípio da igualdade, com consagração nos artigos 13.º e 266.º n.º 2 da CRP, assume naturalmente relevância nesta sede, como aliás assume em todas as dimensões e domínios do direito, impondo que a Administração tributária trate de forma idêntica os sujeitos passivos que estejam em situações semelhantes e a tratar de forma diferente os contribuintes que estejam em situações diferentes, concretizando a já “velha” máxima “tratar igualmente o igual e desigualmente o desigual”, proibindo o arbítrio e a discriminação dos cidadãos. É pois, como refere a doutrina, um princípio estruturante do sistema constitucional global, que, na sua dimensão democrática, exige a explícita proibição de discriminações, constituindo a proibição do arbítrio um limite externo da liberdade de conformação dos poderes públicos³⁹².

Na dimensão deste princípio aplicado à Administração tributária, o mesmo implica que esta, nas suas relações com os particulares, não pode privilegiar, beneficiar, prejudicar, privar de qualquer direito ou isentar de qualquer dever nenhum contribuinte em razão de ascendência, raça, sexo, língua, território de origem, religião, convicções políticas, ideologias ou religiosas, situação

Procedimento Administrativo Comentado, Coimbra, Almedina, 2.ª edição, 2006, pág. 311; SOUSA, ANTÓNIO FRANCISCO DE, *Código de Procedimento Administrativo Anotado e Comentado*, Lisboa, Quid Juris, 2009, pág. 199.

³⁹² Cfr. CANOTILHO, J.J. GOMES; MOREIRA, VITAL, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume I, Coimbra, Coimbra Editora, 4.ª edição, 2007, pág. 336.º e seguintes.

económica ou condição social³⁹³. No âmbito do procedimento de inspecção parece-nos que este princípio impõe à Administração fiscal uma actuação uniforme, constituindo por isso uma importante limitação à discricionariedade administrativa. O princípio da igualdade impõe, por exemplo, que perante a denúncia de fraude e evasão fiscal de dois contribuintes, a inspecção tributária indague e investigue objectivamente ambos os contribuintes, a menos que objectivamente existam fundamentos que justifiquem um tratamento desigual. Impõe também, por exemplo, que na selecção dos contribuintes a inspeccionar sejam utilizados os mesmos critérios objectivos.

Reconhecemos no entanto ser de muito difícil a aplicação deste princípio ao procedimento de inspecção. Por um lado porque a sua violação pressupõe a existência de duas situações idênticas (e a consequente disparidade de tratamento), o que por si só já é difícil de suceder, e, por outro, porque, atendendo ao carácter sigiloso do procedimento, será difícil a alguém não só ter conhecimento de alguém que tenha estado em idêntica situação e que tenha tido um tratamento diferenciado³⁹⁴.

De qualquer das formas ainda que tal aplicação seja de difícil concretização, não deixaremos de aqui fazer uma alusão ao seu regime de invalidade. Tem entendido a jurisprudência que a violação do princípio da igualdade apenas releva, como vício, no âmbito da prática de actos administrativos no exercício de poderes discricionários, funcionando como um limite interno da discricionariedade. No que concerne aos actos praticados pela Administração no exercício de poderes vinculados, o tratamento desigual dado a dois casos iguais conduz a um vício de errada interpretação e aplicação da lei, pelo menos, em um deles. Ou seja, na actividade vinculada, aquele princípio é consumido pelo princípio da legalidade. Assim, a consequência da violação deste princípio é a anulabilidade e não a nulidade pois o que está em causa é uma violação dos limites internos da actuação administrativa, que configura uma violação de lei, cominada com a anulabilidade³⁹⁵. A violação deste princípio apenas terá como consequência a nulidade se e na medida que o acto em causa colida com o núcleo do conteúdo essencial do direito fundamental consagrado no artigo 13.º da CRP, algo que apenas ocorre se for atingido o núcleo do direito

³⁹³ Cfr. artigo 5.º do CPA.

³⁹⁴ Veja-se a este propósito, SOUSA, MARCELO REBELO DE; MATOS, ANDRÉ SALGADO DE, *Direito Administrativo Geral - Introdução e Princípios Fundamentais*, Tomo I, Dom Quixote, 3.ª Edição, 2008, pág. 226-227.

³⁹⁵ Cfr. acórdão do TCA Sul de 11-12-2008, processo n.º 02774/07. Neste sentido pode também ver-se, entre outros, OLIVEIRA, MARIO ESTEVES DE; GONÇALVES, PEDRO COSTA; AMORIM, J. PACHECO DE, *Código de Procedimento Administrativo Comentado*, Coimbra, Almedina, 2.ª edição, 2006, pág. 102-103.

concretizado nas categorias do n.º 2 do artigo 13.º, em que «*se colocam discriminações ilegítimas baseadas no sexo, língua, religião, convicções políticas, religiosas, etc., ou em outras categorias subjectivas traduzidas por “direitos especiais de igualdade” como os que estão contemplados no art. 36.º, n.º 4 da CRP*»³⁹⁶.

6.2.2. PRINCÍPIOS DO PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO DE INSPECÇÃO

Depois de termos visto os princípios referentes ao procedimento tributário, com plena aplicação ao procedimento de inspecção, na medida em que este, como procedimento que é, constitui uma manifestação da actividade administrativa, sujeito, como não poderia deixar de ser aos referidos princípios. É pois tempo de nos focarmos sobre os princípios próprios do procedimento de inspecção. Dizemos “próprios” na medida em que os mesmos têm expressa consagração no RCPIT, nomeadamente no artigo 5.º deste diploma, o que não significa que caso não estivessem, não deixariam de ser aplicados a este procedimento concreto, à semelhança do que sucede com todos os outros princípios já identificados e analisados. Assim, estes princípios, previstos no artigo 5.º do RCPIT são: verdade material, cooperação, contraditório e proporcionalidade. Estes princípios, como a seguir veremos, não são mais do que a concretização dos anteriores princípios já analisados e que desenvolvem os princípios constitucionais que orientam a actividade administrativa e, consequentemente, a actividade administrativa tributária³⁹⁷.

6.2.2.1. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL

O procedimento tributário de inspecção visa, como não podia deixar de ser, como sucede em qualquer procedimento administrativo, a descoberta da verdade material. Como observamos anteriormente, a propósito da caracterização da inspecção tributária enquanto, duas as características principais que a definem enquanto actividade. De um lado, a procura pela verdade material e, de outro, a obtenção de elementos suficientes que possibilitem a aplicação do tributo. A actividade probatória constitui por isso um ponto de partida essencial através da qual se há-de identificar os factos e elementos reais que servirão de base para quantificar a prestação tributária real e efectivamente devida

³⁹⁶ Cfr. acórdãos do STA de 19-04-2007 processo n.º 809/06, de 13-04-1999 processo n.º 041639; de 04-05-2000 processo n.º 045905, de 31-10-2000 processo n.º 046315, de 08-03-2001, processo n.º 046459.

³⁹⁷ Nomeadamente os consagrados no artigo 266.º, n.º 2 da CRP.

O procedimento de inspecção, à semelhança de qualquer outro procedimento administrativo, tem de ser considerado como um instrumento que garanta e assegure o efectivo respeito pelos direitos fundamentais e garantias dos contribuintes por parte da Administração Tributária. Uma das formas de efectivar e concretizar este respeito pelos direitos e garantias dos contribuintes é através do princípio da verdade material enquanto concretizador dos princípios da prossecução do interesse público e da igualdade.

Tal significa que, em qualquer procedimento inspectivo a Administração tributária encontra-se obrigada a desenvolver oficiosamente todas as diligências e iniciativas que se considerem e afigurem adequadas e necessárias à descoberta da verdade material³⁹⁸, resultante da obrigação de prossecução do interesse público a que a Administração se encontra vinculada, imposta pelos artigos 266.º n.º 1 da CRP e 55.º da LGT. Este princípio impõe que na actividade inspectiva deva prevalecer a substância sobre a forma – trata-se da verdade material e não da verdade formal –, ou seja, não pode nem deve a Administração tributária limitar-se a questões meramente formais, devendo sim apurar todos os factos (desde que necessários à descoberta da verdade), independentemente de tais factos serem ou não favoráveis ao sujeito passivo, o que significa que a Administração tem obrigatoriamente de apurar todos os factos, ainda que os mesmos lhe possam ser desfavoráveis. Conforme referem JONATAS E.M. MACHADO e PAULO NOGUEIRA COSTA, «*a realização das finalidades tributárias não pode estar dependente de um sistema de confissão voluntária por parte do contribuinte, antes tendo como corolários concretizadores, o reconhecimento, à administração tributária, dos direitos de informação, investigação e inspecção*»³⁹⁹.

Como já tivemos oportunidade de assinalar no capítulo referente à legitimidade constitucional do poder de inspecção, este funda-se em dois pilares fundamentais – igualdade tributária e justiça tributária – de forma a assegurar que cada contribuinte apenas é onerado na exacta medida da sua capacidade contributiva. O que significa que no domínio procedimental, estes princípios impõem que a Administração tributária, através do procedimento inspectivo procure a

³⁹⁸ Previsto no artigo 6.º do RCPIT.

³⁹⁹ Cfr. MACHADO, JONATAS E.M.; COSTA, PAULO NOGUEIRA, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009, pág. 378.

descoberta da verdade material. Assim, esta verdade material, conjuntamente com a ideia de justiça tributária surgem como princípios orientadores da actuação inspectiva.

Este princípio, consagrado no 6.º do RCPIT, impõe que a Administração tributária, no âmbito do procedimento de inspecção, procure recolher os elementos probatórios que possibilitem mais tarde fundamentar o acto tributário que venha a ser praticado. Trata-se de investigar e apurar o correcto cumprimento das obrigações fiscais pelos sujeitos passivos e, com base nessa investigação recolher elementos que permitam apurar a eventual existência de irregularidades. No entanto, nada obsta a que o próprio sujeito passivo possa apresentar à Administração elementos que considere necessários à busca dessa verdade material e que a Administração se encontra obrigada, a apreciar e, se for esse o caso, a considerar para efeitos de apuramento da real situação tributária. A Administração não está por isso limitada aos elementos recolhidos oficiosamente no desenvolvimento da sua actividade, podendo e devendo ter em consideração os elementos e meios de prova apresentados pelo sujeito passivo, desde que, obviamente contribuam para o apuramento da verdade material.

Porém, como bem anota JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, em direito tributário, este princípio não é um princípio absoluto, admitindo alguns desvios pois em determinadas situações *«não é necessário um rigoroso juízo de certeza (que se traduziria na efectiva e real verdade material), mas pode bastar um mero juízo de verosimilhança ou verdade material aproximada»*⁴⁰⁰, que é que sucede quando se recorre à denominada avaliação indirecta, em que a fixação da matéria tributável é efectuada através de índices ou presunções⁴⁰¹. Em sede de inspecção, como já tivemos oportunidade de ver, o recurso a esta metodologia pode ser uma consequência em caso de violação do dever de cooperação por parte do sujeito passivo, pois essa falta de cooperação, traduzida na recusa em fornecer os elementos solicitados e necessários à descoberta da verdade material leva a que a Administração, não podendo chegar à real verdade material, só consiga chegar à verdade possível ou aproximada. Claro está que esta recusa não pode automaticamente fazer despoletar a utilização da avaliação indirecta, devendo a Administração socorrer-se, caso tal seja possível de outros meios ao seu dispor para prosseguir este princípio,

⁴⁰⁰ Cfr. ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 3.ª edição, 2009, pág. 97. Ver igualmente, ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *O controlo do controlo tributário (meios reactivos à inspecção tributária)*", in Cadernos de justiça administrativa - n.º 67, Janeiro-Fevereiro, Braga, CEJUR, 2008.

⁴⁰¹ Para uma análise profunda e detalhada sobre a temática da avaliação indirecta ver RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Tributação Presuntiva do Rendimento, Um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria colectável*, Coimbra, Almedina, 2010.

ou seja, a simples recusa não desonera a Administração de efectuar todas as diligências, nem tão pouco a desonera de actuar de forma adequada e proporcional com bem sublinha EDUARDO MUNIZ MACHADO: «*La propia falta del contribuyente, con los deberes y obligaciones fiscales, no motiva la libre actuación del órgano público, aunque, en tales casos, pueda acarrear la sanción por tal desobediencia, pero nunca, propiciar una actuación desmedida y incondicionada.*»⁴⁰².

6.2.2.1.1. PRINCÍPIO DO INQUISITÓRIO

O princípio da verdade material, como já vimos, fixa aquele que deve ser o objectivo do procedimento – a descoberta da verdade material. Porém, questão diferente prende-se com a prossecução desse objectivo, ou seja como é o que o mesmo se manifesta, isto é, se a actuação dos intervenientes no procedimento se encontra ou não sua disponibilidade. Por outras palavras, pretende-se saber se os intervenientes no procedimento podem de acordo com o seu livre arbitrio decidir se devem ou não actuar, diligenciar ou investigar⁴⁰³.

Pese embora a iniciativa do procedimento de inspecção possa, como já tivemos ocasião de constatar, pertencer ao sujeito passivo, a verdade é que, independentemente dessa iniciativa, o princípio da verdade material manifesta-se sobretudo através do princípio do inquisitório⁴⁰⁴. Isto porque, apesar dessa iniciativa poder pertencer ao sujeito passivo, a partir do momento em que o mesmo se inicia, não se pode dizer que aquele disponha livremente do procedimento, de acordo com o princípio da disponibilidade, já que a partir daquele momento (início) a administração tributária deve prosseguir todas as diligências consideradas necessárias, independentemente de as mesmas terem sido solicitadas pelo sujeito passivo. Assim, oficiosamente ou não (quanto à iniciativa), o procedimento de inspecção rege-se pela descoberta da verdade material, cuja prossecução se deve efectuar com observância do princípio do inquisitório⁴⁰⁵.

⁴⁰² MACHADO, EDUARDO MUNIZ. *Fundamentos constitucionales del poder de inspección de la administración tributaria española*. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 701, 6 jun. 2005, Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/6844>>. Acesso em: 7 nov. 2010.

⁴⁰³ Neste sentido, ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 3.ª edição, 2009, pág. 101.

⁴⁰⁴ Cfr. artigo 58.º da LGT e artigo 56.º do CPA.

⁴⁰⁵ Como anota FERNÁNDEZ LÓPEZ, «*El órgano que ha de resolver debe instruir y averiguar por sí mismo los hechos sobre los que ha de sustentarse la decisión, sin esperar a que las partes o los interesados los aporten al procedimiento. En particular los órganos de la Inspección tienen el deber de desarrollar la actividad necesaria para emitir la decisión final con la que concluirá el procedimiento de liquidación; y dicha actividad pasa por la búsqueda de la verdad material para lograr la correcta aplicación de*

Ora, o princípio inquisitório⁴⁰⁶ obriga a administração tributária a realizar todas as diligências que se afigurem necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material. Quer isto dizer, que todas as diligências devem ser efectuadas ainda que as mesmas não tenham sido requeridas, não dependendo por isso de um qualquer impulso procedimental do sujeito passivo.

Este princípio, consagrado no artigo 58.º da LGT, no âmbito do procedimento tributário de inspecção, implica que a actuação da Administração tributária se encontra vinculada à obrigação de realizar todas as diligências necessárias à descoberta da verdade material, inclusive todas as diligências que não tenham sido requeridas pela pessoa ou entidade inspeccionada, mas que se revelem necessárias ao correcto apuramento da situação tributária dos sujeitos passivos alvo do procedimento inspectivo. Como acima se disse a respeito da verdade material, o princípio do inquisitório visa apenas e só esta, em detrimento da verdade formal, pelo que essas diligências devem ser efectuadas desconsiderando quaisquer presunções (como da veracidade das declarações dos contribuintes) ou ficções jurídicas. Este dever de actuação, que também consideramos ser uma decorrência e concretização dos princípios da justiça e da imparcialidade⁴⁰⁷ impõe que a Administração fiscal actue de acordo com critérios de isenção na averiguação dos factos, realizando todas as diligências que se afigurem necessárias, independentemente de os factos a averiguar serem contrários aos interesses patrimoniais cuja defesa compete à administração tributária. Mais, a actuação da Administração deve-se pautar por critérios objectivos, isto é, deve objectivamente realizar todas as diligências relevantes para a concreta averiguação da realidade factual em que a decisão do procedimento deve assentar, carreando para o procedimento todos os elementos e provas relativas à situação fáctico-material em análise.

Este princípio encontra-se obviamente intimamente ligado à questão do ónus da prova, previsto, na LGT, no artigo 74.º e segundo o qual o ónus de prova recai sobre a parte que invoca os factos. Por outro lado, nesta matéria, importa também chamar à colcação o artigo 75.º também

la norma tributaria» - LÓPEZ, ROBERTO IGNACIO FERNÁNDEZ, *La Comprobación de Hechos por la Inspección de los Tributos*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 1998, pág. 67.

⁴⁰⁶ Para uma análise detalhada e aprofundada sobre o princípio do inquisitório cfr. MATOS, PEDRO VIDAL, *O princípio Inquisitório no Procedimento Tributário*, Wolters Kluwer/Coimbra Editora, 2010.

⁴⁰⁷ Neste sentido, ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 3.ª edição, 2009, pág. 110.

da LGT que estabelece uma presunção de veracidade e boa fé das declarações dos contribuintes, bem como os dados e apuramento inscritos na sua contabilidade ou escrita, presunção essa que cessa em diversas situações, nomeadamente nos casos em que as declarações, contabilidade, ou escrita revelarem omissões, erros, inexactidões ou indícios fundados de que não reflectem ou impedem o conhecimento da matéria tributável real, o contribuinte não cumprir os deveres que lhe couberem de esclarecimento da sua situação tributária e a matéria tributável do sujeito passivo se afastar significativamente para menos, sem razão justificada, dos indicadores objectivos de actividade de base técnico científica.

Na obtenção de prova, com a prática dos actos de inspecção, a inspecção procura obter e recolher elementos susceptíveis de revelar a real situação tributária do sujeito passivo inspecionado, assumindo particular destaque, pelo menos nas pessoas colectivas, os sistemas informáticos no processamento da contabilidade e da facturação. Assim, na prática destes actos assume relevância o exame dos livros obrigatórios exigidos na lei comercial, dos registos contabilísticos e dos documentos com eles relacionados, incluindo, incluindo os programas e suportes magnéticos. Aliás, os programas informáticos assumem importância nas pessoas colectivas, atendendo à sua obrigatoriedade. No entanto, a par do exame a estes elementos da escrita, as diligências de inspecção passam também pela análise de outra documentação, interna ou externa, conexa com operações económicas e financeiras efectuadas com clientes, fornecedores, instituições de crédito, sociedades e quaisquer outras entidades, incluindo extractos processados pelas instituições de crédito e sociedades financeiras, contratos celebrados, orçamentos, estudos e tabelas de preços, bem como relatórios, pareceres e outra documentação emitida por técnicos oficiais de contas, revisores oficiais de contas, advogados, consultores fiscais e auditores externos. Além disso, a realização destas diligências implica ainda a possibilidade de exame, requisição e reprodução de documentos mesmo quando em suporte informático, aceder, consultar e testar os sistemas informáticos dos sujeitos passivos, e, no caso de utilização de sistemas próprios de processamento de dados, o exame da documentação relativa à sua análise, programação e execução, mesmo que elaborado por terceiros. Um aspecto indissociável da prática de actos de inspecção é, como já tivemos oportunidade de observar em detalhe a propósito da sua natureza e tipologia, a possibilidade de adoptarem medidas cautelares, elencadas no artigo 30.º do RCPIT, a saber: (i) apreensão de elementos de escrituração ou quaisquer outros elementos, incluindo suportes informáticos, comprovativos da

situação tributária do sujeito passivo ou de terceiros; (ii) selagem de instalações, sempre que se mostre necessário à plena eficácia da acção inspectiva e ao combate à fraude fiscal; e (iii) visar,, quando conveniente, os livros e demais documentos.

O objectivo passa por conferir eficácia à acção inspectiva, procurando assegurar e preservar os elementos que constituem o escopo do procedimento de inspecção, e que é a prova. O procedimento de inspecção externo é o procedimento por excelência destinado à recolha de prova que suporte eventuais correcções que eventualmente venham a ter lugar, assumindo esta um papel decisivo na fundamentação do acto tributário baseado em tais correcções, fundamentação que será tanto mais consistente e segura quanto maior for o leque e abrangência das diligências efectuadas pela Administração ao abrigo deste princípio.

Porém, nesta interacção entre princípio do inquisitório e ónus de prova somos do entendimento que o princípio do inquisitório, em termos funcionais, é anterior ao ónus da prova, ou seja, as regras e critérios deste não podem de forma alguma condicionar ou interferir com a actuação do princípio do inquisitório, já que as diligências efectuadas ao abrigo deste princípio são-no efectivamente para definir os factos que servirão de suporte à decisão, o que significa que a Administração fiscal não pode em circunstância alguma fazer valer-se das regras do ónus da prova para não realizar as diligências que se afigurem necessárias ao apuramento da verdade material⁴⁰⁸. Aliás, vamos mesmo mais longe, parece-nos inclusive que uma interpretação neste sentido, ou seja, de fazer prevalecer as regras do ónus da prova sobre o princípio do inquisitório é materialmente inconstitucional por violação do comando constitucional previsto no artigo 266.º da CRP.

Dito ainda de outra forma, o facto de o ónus de prova de um determinado facto recair sobre o contribuinte não desonera a Administração de realizar oficiosamente as diligências necessárias e adequadas ao apuramento da verdade material caso o contribuinte não consiga dar cumprimento a esse ónus. Se assim não fosse, estaríamos perante uma completa subversão do princípio da verdade material, em que a Administração fiscal, tendo a possibilidade de, ao realizar uma determina diligência, apurar os factos, escudando-se nas regras do ónus da prova,

⁴⁰⁸ Cfr. neste sentido cfr. MATOS, PEDRO VIDAL, *O princípio Inquisitório no Procedimento Tributário*, Coimbra, Wolters Kluwer/Coimbra Editora, 2010, pág. 110 a 127 e jurisprudência aí citada, nomeadamente os acórdãos do STA de 24-10-2007, processo n.º 479/09, de 21-10-2009, processo n.º 583/09, e do TCA Sul de 26-06-2007, processo n.º 897/05 e do STA de 24-10-2007, processo n.º 479/09.

só porque o mesmo não lhe incumbe, abster-se de realizar as diligências, apenas porque a mesma lhe poderá ser desfavorável. Basta pensar que a Administração, precisamente no uso do seu poder inspectivo, nomeadamente de recolha e cruzamento de informação (que nem necessita de ordem de serviço e notificação – artigo 46.º n.º 4 alínea a)) bem como do dever de cooperação a que se encontram vinculados não só os sujeitos passivos mas também outros obrigados tributários, para se perceber que a Administração tem muito mais facilidade na grande maioria das situações em obter os elementos necessários para atingir a verdade material do que os próprios contribuintes⁴⁰⁹. Claro está, situações há em que a informação só está ao alcance e na disponibilidade do contribuinte; mas ainda assim, nestas situações, cabe à Administração demonstrar que actuou e realizou todas as diligências possíveis para documentar e demonstrar determinado facto, afastando qualquer possibilidade de lhe ser imputado qualquer vício baseado na violação do princípio do inquisitório.

Contudo, tal não implica que os sujeitos passivos fiquem desonerados de requerer diligências e/ou carrear elementos que considerem necessários para o referido apuramento da verdade material, visto que, como adiante veremos, as pessoas ou entidades inspeccionadas encontram-se obrigadas a colaborar no âmbito do procedimento de inspecção⁴¹⁰.

De referir que, como anotam DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES, JORGE LOPES DE SOUSA, a recusa por parte da Administração tributária de praticar diligências requeridas pela pessoa ou entidade inspeccionada ou a abstenção de praticar diligências que tinha a obrigação de realizar e do qual resulte a frustração do dever de apuramento da verdade material, consubstancia um vício procedimental susceptível de determinar a anulação do acto tributário final⁴¹¹.

⁴⁰⁹ Um exemplo ilustrativo da vinculação a este princípio é, por exemplo, no apuramento da situação tributária do sujeito passivo, nomeadamente no cálculo do rendimento para efeitos de tributação, em sede inspectiva a Administração tem obrigação de apurar eventuais custos (em IRC), despesas (IRS) ou valores que possam conferir o direito à dedução (em IVA) que os sujeitos passivos tenham eventualmente suportado e não apenas os proveitos ou valores para efeitos de apuramento do imposto devido, pois só assim será cabalmente cumprido o princípio do inquisitório e, consequentemente, o princípio da verdade material. Mas esta obrigação não resulta apenas do princípio do inquisitório, resulta também dos princípios da verdade material, boa fé e imparcialidade – neste sentido CAMPOS, DIOGO LEITE DE, *Boa fé e segurança jurídica em direito tributário*, in Revista da Ordem dos Advogados, Ano 68, Volume I, Lisboa, Ordem dos Advogados, 2008, pág. 133.

⁴¹⁰ Nos termos do artigo 59.º, n.º 1 da LGT, tanto os órgãos da Administração tributária como os contribuintes estão sujeitos a um recíproco dever de colaboração. Neste sentido CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM DA SILVA; SOUSA, JORGE LOPES DE, *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, Lisboa, Vislis, 3.ª edição, 2003, pág. 270.

⁴¹¹ CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM DA SILVA; SOUSA, JORGE LOPES DE, *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, Lisboa, Vislis, 3.ª edição, 2003, pág. 270.

Questão diferente já é da apreciação dos factos carreados pela Administração tributária e pelo próprio sujeito passivo. É que os referidos artigos 58.º da LGT e 6.º do RCPIT vinculam em primeira linha a Administração a averiguar a verdade material dos factos pertinentes a cada decisão que lhe incumbe tomar, ficando o poder de apreciar a prova de modo livre, condicionado apenas por um corolário do princípio geral de justiça bem como por um outro atinente à adequação ou equilíbrio (proporcionalidade) entre as exigências de segurança no exercício do poder e a garantia de não defraudar a confiança do particular na faculdade de usar dos meios habituais de prova quanto àqueles factos para os quais a lei em sentido formal não a restringe expressamente.

Por último, convém também articular este princípio com um outro princípio já abordado – o princípio da celeridade – mas no sentido de que não pode a Administração escudar-se neste para negligenciar o inquisitório, não podendo a actuação oficiosa da Administração ser condicionada ou mesmo afastada sob pretexto de colocar em causa a eficiência e a viabilidade da sua actuação, nomeadamente se atendermos e como veremos adiante que a Administração, dispondo de um prazo de seis meses para efectuar o procedimento de inspecção poderá ainda assim prorrogá-lo, ainda que em determinadas circunstâncias previstas na lei, por mais dois períodos de três meses.

6.2.2.2. PRINCÍPIO DA COOPERAÇÃO

Este princípio vem plasmado no artigo 59.º da LGT e artigos 9.º e 48.º do RCPIT. Trata-se de um princípio multidireccional, uma vez que se dirige a todos os intervenientes no procedimento que estão sujeitos a um dever mútuo de cooperação: inspecção tributária, sujeitos passivos e outros obrigados tributários. Este dever de cooperação que incide sobre o sujeito passivo e até de terceiros tem consagração legal expressa nos vários diplomas que compõem a legislação tributária. Trata-se das obrigações acessórias, que como já vimos no capítulo respeitante ao cruzamento de informação constituem hoje em dia um factor determinante na actuação da inspecção tributária pela quantidade de informação que fornecem, sendo ao longo dos vários

códigos tributários⁴¹² possível vislumbrar essa densidade e intensidade das obrigações acessórias que impendem quer sobre os sujeitos passivos quer sobre outros obrigados tributários.

Não é a toa que o capítulo em que este tema foi abordado tem a denominação de “privatização do fenómeno inspectivo” uma vez que o controlo da actividade desenvolvida pelos contribuintes, face ao considerável aumento e massificação destes e das relações entre os mesmos, não pode ser exclusivamente realizado pela Administração tributária, razão pela qual se introduziu (mpôs-se) no sistema tributário formas de colaboração dos contribuintes, traduzidas na imensidão de obrigações acessórias que hoje existem quer para os sujeitos passivos quer para outros obrigados tributários. Embora, como também já se viu, se a cooperação assumir uma intensidade, densidade e complexidade tal pode inclusivé ser considerada como contrária ao princípio da proporcionalidade, como já deixamos demonstrado no capítulo referente ao Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro, em que a cooperação é levada ao extremo ao exigir-se a comunicação de esquemas de planeamento fiscal denominado “abusivo”.

Este dever recíproco de cooperação encontra-se igualmente ligado ao princípio da boa fé que deve presidir às relações entre contribuintes e Administração fiscal, e já analisado no âmbito do princípio da imparcialidade.

Ao longo do RCPIT é possível encontrar diversos preceitos que expressam este dever de cooperação⁴¹³ efectiva entre os intervenientes no procedimento inspectivo, tal como já identificamos no capítulo dedicado aos direitos e deveres, nomeadamente o dever de cooperação, bem como as consequências da sua violação.

A análise aqui efectuada tem por isso mais a ver com os limites a essa cooperação, ou seja, até onde pode ir esta cooperação, até onde é exigível essa cooperação.

⁴¹² Cfr. por exemplo, artigo 133.º do Código do IRS, artigo 127.º do Código do IRC, artigo 85.º do Código do IVA, artigo 128.º do Código do IML, artigos 48.º e 49.º do Código do IMT, artigos 56.º a 62.º do Código do Imposto do Selo, artigo 19.º do Código do IUC.

⁴¹³ De anotar que existem autores, como NOEL GOMES, que fazem a distinção entre deveres de colaboração e cooperação. Para o Autor, os deveres de colaboração e os deveres de cooperação, ainda que com alguns pontos comuns, são duas realidade diferentes, devendo a sua distinção ser feita «*com base num critério – utilizado por alguma doutrina administrativista para distinguir os contratos administrativos de colaboração dos de cooperação ou coordenação – que atenda à posição dos sujeitos na relação jurídica tributária. De acordo com este critério, deve falar-se em deveres de colaboração quando entre os sujeitos envolvidos exista uma posição de supra/infra ordenação entre as partes, e em deveres de cooperação, quando aqueles estão numa posição de paridade*». - GOMES, NOEL *Segredo Bancário e Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2006.

De facto, esta cooperação pode, em determinadas situações expressamente previstas, ser legitimamente recusada, sendo lícito ao sujeito passivo em tais situações opor-se à actuação da inspecção. Essas situações vêm contempladas no n.º 5 do artigo 63.º da LGT e são:

- O acesso à habitação do contribuinte;
- A consulta de elementos abrangidos pelo segredo profissional ou outro dever de sigilo legalmente regulado, com excepção do segredo bancário⁴¹⁴;
- O acesso a factos da vida íntima dos cidadãos;
- A violação dos direitos de personalidade e outros direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, nos termos e limites previstos na Constituição e na lei.
- A falta de credenciação dos funcionários incumbidos de executar os actos de inspecção⁴¹⁵.

Em caso de oposição do contribuinte com fundamento nas quatro primeiras situações identificadas, a diligência só poderá ser realizada mediante autorização concedida pelo tribunal da comarca competente com base em pedido fundamentado da Administração tributária⁴¹⁶. Quanto à falta de credenciação, naturalmente que a mesma só poderá ser sanada mediante a emissão da credenciação exigida, nos termos do artigo 46.º do RCPIT, devendo os agentes da inspecção fazer-se acompanhar de cartão profissional e da ordem de serviço ou despacho, conforme as situações. Assim, não sendo a oposição fundada com base em alguma das causas descritas, tal implica que se estará perante uma oposição ilegítima que poderá conduzir à requisição por parte dos serviços de inspecção a colaboração das autoridades administrativas e policiais competentes para assegurar que o exercício das acção inspectiva é realizado sem perturbações⁴¹⁷. Nestas situações o funcionário deverá comunicar tal facto no prazo de cinco dias ao dirigente do serviço e propor a referida solicitação ao tribunal competente⁴¹⁸.

No entanto, para além dos limites resultantes das causas de oposição ou recusa de cooperação expressamente previstos na lei e acima enunciados, parece-nos igualmente de incluir neste lote, ainda que não expressamente previsto na lei, o limite resultante do mencionado no capítulo

⁴¹⁴ De notar que, até à publicação da lei n.º 37/2010, de 2 de Setembro, o segredo bancário constituía causa legítima de oposição.

⁴¹⁵ Cfr. artigo 47.º do RCPIT.

⁴¹⁶ Cfr. artigo 63.º n.º 6 da LGT.

⁴¹⁷ Cfr. artigo 28.º n.º 2 alínea h) do RCPIT.

⁴¹⁸ Cfr. artigo 59.º n.º 1 do RCPIT.

respeitante ao diploma do planeamento fiscal, princípio da limitação de custos que deve nortear o princípio da cooperação e os deveres dele resultantes. Este princípio, relevante, deve pautar a actuação da inspecção no sentido de que esta não pode, no decurso do procedimento, solicitar quando entender, como entender e durante o período que entender (dentro do prazo de caducidade) os elementos considerados pertinentes. O que significa, como aponta MAGÍN POINT MESTRES, que no concerne ao princípio da cooperação e aos deveres dele decorrentes, as garantias inerentes ao exercício da actividade inspectiva têm como limite o cumprimento do princípio da limitação de custos, bem como o limite que impõe que a actuação inspectiva se efectue da forma menos gravosa⁴¹⁹. Este pensamento tem, parece-nos, subjacente para além de uma ideia de proporcionalidade e necessidade uma ideia de *razoabilidade*. Ou seja, como afirma JORGE REIS NOVAIS, ainda que abstractamente uma norma (neste caso que prevê o princípio da cooperação e os deveres dele resultantes) «*possa, em abstracto, ser razoável, a mesma, em concreto, é susceptível de uma aplicação excessiva, desrazoável, na medida em que a exigência ou o encargo que se impõe surge, nesse específico contexto, como excessivo, demasiado grave ou injusto*»⁴²⁰.

Uma outra situação que nos parece pertinente abordar neste sede e que eventualmente poder-se-ia considerar como um limite, prende-se com a questão do dever de cooperação do sujeito passivo e o direito ao silêncio do arguido em processo penal, na medida em que o procedimento inspectivo é, não raras vezes, o “berço”⁴²¹ do processo penal tributário, já que é naquele em que se detectam indícios da prática de crimes em matéria tributária⁴²².

Como é sabido, em sede de processo penal, o arguido goza de um direito “sacramental”: o direito ao silêncio, previsto no artigo 61.º n.º 1 alínea c) do CPP. Além disso o Pacto internacional dos Direitos Civis e Políticos aprovado pela Lei n.º 29/78, de 12 de Junho prevê que qualquer pessoa acusada de infracção penal terá direito, em plena igualdade, a não ser forçado a testemunhar contra si própria ou a confessar-se culpada.

⁴¹⁹ Cfr. MESTRES, MAGÍN POINT, *Derechos y Deberes en el Procedimiento de Inspección Tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2.ª Edição, 2007, pág. 349. O Autor fala em «*limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales*».

⁴²⁰ Cfr. NOVAIS, JORGE REIS, *As restrições aos Direitos Fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição*, Coimbra, Wolters Kluwer/Coimbra Editora, 2.ª edição, 2010, pág. 767.

⁴²¹ MARQUES, PAULO, *Infracções Tributárias*, Volume I, Investigação Criminal, Lisboa, Ministério das Finanças e da Administração Pública, Direcção Geral dos Impostos, Centro de Formação, 2007, pág. 169.

⁴²² Sobre esta questão pode ver-se MARQUES, PAULO, *Elogio do Imposto, a relação do Estado com os contribuintes*, Coimbra, Coimbra Editora/Wolters Kluwer, 2011, pág. 128-133; DÍAZ-PALACIOS, ALBERTO SANZ, *El Derecho a no declarar contra sí mismo: la articulación entre los procedimientos de gestión tributaria y el proceso penal por delito fiscal*. In Revista Análisis Tributario, Perú, 2003, n.º 183, disponível em <http://www.uclm.es/cief/Doctrina.htm>.

Como já vimos, o sujeito passivo encontra-se obrigado a cooperar sob pena de, não o fazendo, sujeitar-se a determinadas consequências, como o recurso à metodologia indirecta de tributação e à respectiva contra-ordenação tributária que para o caso esteja prevista. Assim, como afirma NUNO SÁ GOMES⁴²³, existe neste sede numa *tensão dialéctica entre o direito ao silêncio em processo penal e o dever de cooperação* no procedimento de inspecção. Isto porque é a própria Administração tributária que, no decurso do procedimento de inspecção, em que se impõe a cooperação do sujeito passivo, exige-lhe que preste todos os esclarecimentos e forneça todos os elementos, que pode também instaurar o competente inquérito criminal, caso existam indícios da prática de crimes tributários. Ou seja, é o mesmo órgão que obteve e exigiu do sujeito passivos todos os elementos, sob ameaça de tributação por métodos indirectos e da instauração de processo de contra-ordenação, que simultaneamente tem o poder de instaurar o inquérito por crime fiscal, quando em outras circunstância, nomeadamente se tivesse a condição de arguido não seria obrigado a prestar por força do seu direito ao silêncio.

Como também já observámos, o procedimento de inspecção tem uma natureza preparatória ou instrumental face ao procedimento de liquidação (artigo 11.º do RCPIT), devendo a Administração tributária efectuar a liquidação o quanto antes, bem como levantar o respectivo auto de notícia, que servirá de base ao futuro processo de inquerido.⁴²⁴

Esta questão sublinhe-se, tem sido submetida à apreciação do TEDH que tem vindo a reconhecer expressamente que o direito a não declarar contra si mesmo se encontra intimamente ligado à presunção de inocência previsto no artigo 6.º da CEDH. Esta posição é bem patente, por exemplo, no caso *Saunders vs. United Kingdom*, de 17 de Dezembro de 1996⁴²⁵: « *The Court recalls that, although not specifically mentioned in Article 6 of the Convention (art. 6), the right to silence and the right not to incriminate oneself are generally recognized international standards which lie at the heart of the notion of a fair procedure under Article 6 (art. 6). Their rationale lies, inter alia, in the protection of the accused against improper compulsion by the authorities thereby contributing to the avoidance of miscarriages of justice and to the fulfilment of the aims of Article 6 (...). The right not to incriminate oneself, in particular,*

⁴²³ GOMES, NUNO SÁ, *As garantias dos contribuintes: algumas questões em aberto*, Cadernos de CTF, pág. 191 a 198.

⁴²⁴ Nos termos da alínea i) do n.º 2 do artigo 2.º do RCPIT, cabe à inspecção tributária a promoção, nos termos da lei, do sancionamento das infracções tributária.

⁴²⁵ Disponível em <http://www.echr.coe.int>

*presupposes that the prosecution in a criminal case seek to prove their case against the accused without resort to evidence obtained through methods of coercion or oppression in defiance of the will of the accused. In this sense the right is closely linked to the presumption of innocence contained in Article 6 para. 2 of the Convention (art. 6-2)»*⁴²⁶. Assim, no entendimento do TEDH este direito à não auto-incriminação pressupõe que as autoridades demonstrem os factos sem recorrer a provas obtidas através de métodos coercivos, devendo proporcionar ao “acusado” protecção contra a coersão indevida exercida pelas autoridades.

Mas, será que existe mesmo esta tensão dialéctica entre o dever de cooperação que impende sobre o sujeito passivo inspeccionado e o direito à não auto-incriminação do sujeito passivo enquanto arguido? Ou dito, de outra forma, a questão que se coloca passa por aferir se é admissível sancionar a conduta do agente com base em elementos fornecidos pelo próprio sujeito passivo, ao abrigo do dever de cooperação, mas sob a “ameaça” de em caso de incumprimento, submeter-se às já descritas consequências.

Há quem sustente que o direito ao silêncio contemplado na alínea d) do n.º 1 do artigo 61.º do CPP deve ser interpretado de forma restrita, no sentido de considerar que o mesmo se refere apenas quando sejam solicitados esclarecimentos verbais ao arguido, ou seja, não abrangeria a exibição de documentos. Contudo, não nos parece ser este o entendimento mais acertado, não fazendo sentido distinguir entre declarações verbais e exibição de documentos. Parece-nos que o direito ao silêncio abrange todas as situações que possam implicar a sua incriminação, não sendo por isso o arguido obrigado a depor contra si mesmo nem produzir prova ou praticar quaisquer actos que possam ser lesivos à sua pessoa.⁴²⁷

Todavia, tal não implica que tais documentos não possam ser obtidos oficiosamente, no uso das suas prerrogativas inspectivas de busca da verdade material e do inquisitório, até porque é o próprio CPP, no seu artigo 174.º que prevê a possibilidade de recolha de elementos probatórios, à revelia da vontade do arguido, sempre que se verificar a existência de indícios de que alguém oculta quaisquer objectos relacionados com um crime ou que possam servir de prova, pode dar origem a revista. Por outro lado, ao abrigo dos referidos princípios que também vigoram no

⁴²⁶ Neste sentido veja-se igualmente as decisões proferidas nos casos *Heaney and McGuinness vs. Ireland*, de 21 de Dezembro de 2000 e *Serves vs. France*, 20 de Outubro de 1997.

⁴²⁷ Neste sentido, ADRIANA RISTORI, *Sobre o silêncio do arguido no interrogatório no processo penal português*, Almedina, Coimbra, 2007, pág. 98.

procedimento de inspecção, é essa a obrigação da Administração tributária que possui os meios e tem a possibilidade de obter tais informações e elementos probatórios sem ter de o fazer através da cooperação do sujeito passivo⁴²⁸. O procedimento de inspecção visa a recolha de elementos que possibilitem o apuramento da situação tributária do sujeito passivo, sendo que, caso este não colabore, é possível a recolha de elementos junto de terceiros. Isto para além de não ser necessária a autorização da sujeito inspeccionado para a realização de todas as diligências que se afigurem adequadas, sempre dentro do âmbito, extensão e fins do procedimento.

Parece-nos de sufragar o entendimento de HUGO DE BRITO MACHADO⁴²⁹, segundo o qual o dever de cooperação do sujeito passivo em sede de inspecção precede e é anterior a prestações de informações e fornecimento de elementos para efeitos de investigação criminal, não havendo assim incompatibilidade entre o dever de cooperação e o direito ao silêncio. Assim, como sustenta o Autor, as informações cuja prestação integram o dever de cooperação do sujeito passivo e cuja omissão ou falsidade constituam crime ou contra ordenação diz apenas respeito às informações necessárias à liquidação dos tributos e não quaisquer outras informações necessárias ao exercício da inspecção tributária. Desta forma consegue-se conciliar o dever de cooperação com a Administração tributária com o direito ao silêncio: *«o direito à informação precede a configuração do crime contra a ordem tributária. Cometido este, seu autor não tem o dever de prestar informação alguma, útil para a comprovação daquele cometimento, que configuraria auto-incriminação»*. Aliás, esta posição vai de certa forma ao encontro daquela que tem sido a posição do TEDH, que tem vindo a afirmar que este direito à não auto-incriminação, por si só, não proíbe a utilização de meios coercivos para obter informação fora do contexto do procedimento criminal. É pois importante distinguir se a utilização desses meios compulsórios de obtenção de informação (como a instauração de procedimento contra-ordenacional) ocorre na pendência ou não de procedimento criminal. O mesmo TEDH, a propósito das obrigações de informação fiscal e da sua penalização, afirmou que *«(...) a requirement to make a declaration of assets to the tax authorities did not disclose any issue under Article 6 § 1, although a penalty was attached to a failure to comply and the applicant was actually fined for making a false declaration. The Court noted that there were no pending or anticipated criminal proceedings*

⁴²⁸ Sobre esta questão pode ver-se MARQUES, PAULO, *Elogio do Imposto, a relação do Estado com os contribuintes*, Coimbra, Coimbra Editora/Wolters Kluwer, 2011, pág. 133.

⁴²⁹ MACHADO, HUGO DE BRITO, *Algumas questões relativas aos crimes contra a ordem tributária*, Ciência Técnica e Fiscal n.º 394, Ministério das Finanças, Direcção-Geral dos Impostos, Centro de Estudos Fiscais, Abril-Junho, 1999, pág. 94.

against the applicant and the fact that he may have lied in order to prevent the revenue authorities from uncovering conduct which might possibly lead to a prosecution did not suffice to bring the privilege against self-incrimination into play (...). Indeed, obligations to inform the authorities are a common feature of the Contracting States' legal orders and may concern a wide range of issues»⁴³⁰.

6.2.2.3. PRINCÍPIO DA CONTRADITÓRIO

O princípio do contraditório como princípio do procedimento de inspecção encontra-se intimamente ligado ao princípio da participação. Porém, em primeiro lugar cumpre esclarecer que contraditório e participação não são uma e a mesma coisa. Na verdade e conforme formulação feita por G. BERTI⁴³¹ *“a participação diferencia-se do contraditório seja porque prescinde de toda a ideia de conflito entre interesses e as correspondentes posições subjectivas, seja porque não define uma forma de tutela ou de garantia mas uma modalidade de acção”*. Assim, a participação acaba por ser uma manifestação do contraditório que, enquanto princípio geral de direito, não carece de consagração expressa na lei, sendo um momento essencial do procedimento administrativo, um princípio de “ética jurídica” e uma norma de “direito natural administrativo”. Para que, com eficácia, seja cumprida a formalidade de audiência do interessado é necessário que a este seja facultado o expediente administrativo, de modo a que fique habilitado a exercer convenientemente o seu direito. Além disso, a exigência de participação do interessado assume-se igualmente como uma das manifestações do princípio da transparência do procedimento, como ensina GIUSEPPE CATALDI⁴³², ao facultar-se ao interessado a sua audiência no âmbito do procedimento está-se a privilegiar um controle preventivo por parte do particular em relação à Administração

O princípio do contraditório, no âmbito do procedimento de inspecção tributária impõe à Administração tributária a obrigação de conceder ao sujeito passivo inspecionado a possibilidade de se pronunciar livremente e em prazo razoável, sobre os factos que lhe sejam

⁴³⁰ Cfr. caso *Weh vs. Austria*, de 8 de Abril de 2004.

⁴³¹ BERTI, G., *Procedimento, procedura, partecipazione*, Scritti Guicciardi, in Studi in memoria di E. Guicciardi, Padova, 1975, pág. 801 e 802

⁴³² CATALDI, GIUSEPPE, *Il procedimento amministrativo nei suoi attuali orientamenti giuridici, Volume 5 de Saggi, ricerche e studi di amministrazione*, Bologna Università, A. Giuffrè, 1967, pág 4.

imputados, confirmando-os ou refutando-os⁴³³. O princípio do contraditório é sobretudo assegurado através do direito de audiência prévia e pela possibilidade (e em alguns casos, pela obrigação) do sujeito passivo, TOC e/ou ROC estarem presentes ou serem chamados durante o procedimento de inspecção.

Como já afirmamos anteriormente o princípio da audiência previsto nos artigos 100.º e seguintes do CPA, assume-se como uma dimensão qualificada do princípio da participação consagrado no artigo 8.º também do CPA, surgindo na sequência e em cumprimento do comando constitucional estabelecido no n.º 4 do art. 267.º da CRP obrigando o órgão administrativo competente a, de alguma forma, associar o administrado à preparação da decisão final, transformando tal princípio em direito constitucional concretizado.

A participação, concretizada através da audiência prévia pressupõe o reconhecimento do direito de os interessados se pronunciarem sobre o objecto do procedimento antes da decisão final e assegurar que a Administração não tome nenhuma decisão sem ter dado ao interessado oportunidade de se pronunciar sobre as questões que importam a essa mesma decisão.

Como decorre expressamente do 45.º do CPPT, *“O procedimento tributário segue o princípio do contraditório, participando o contribuinte, nos termos da lei, na formação da decisão”* e, com consagração prevista no artigo 60.º da LGT e artigo 60.º do RCPIT, este princípio manifesta-se principalmente através do direito de audiência prévia que deve ser sempre concedido ao sujeito passivo na formação da decisão, de forma a que esta possa participar na decisão que lhe diz respeito. Assim, em sede do procedimento de inspecção tributária, o sujeito passivo deve ser notificado para, num prazo entre dez a quinze dias, exercer o seu direito de audiência prévia, ou seja, pronunciar-se sobre as propostas de correcções constantes no projecto de relatório. O objectivo é, pelo menos em teoria, tornar, dentro do possível, a decisão da administração, evidenciada no relatório final, consensual, numa tentativa de evitar possíveis futuros conflitos⁴³⁴. O direito de audiência constitui uma importante garantia dos contribuintes, pelo que, no caso de o procedimento de inspecção dar origem a correcções desfavoráveis ao sujeito passivo, a Administração tributária tem sempre de notificá-lo para exercer o direito de audiência, sob pena de

⁴³³ Cfr. artigo 8.º do RCPIT e artigo 8.º do CPA.

⁴³⁴ Além disso, e embora de forma informal, é possível vislumbrar, ainda antes da audiência prévia, um contraditório concedido ao sujeito passivo no procedimento de inspecção, já que o sujeito passivo pode pronunciar-se informalmente no decurso daquele.

não o fazendo, de preterição de formalidade essencial, susceptível de inquinar o acto de liquidação adicional. A audição prévia constitui um dever imperativo da Administração e um direito do sujeito passivo. Contudo, se para Administração se trata de uma obrigação – tem obrigatoriamente de notificar o sujeito passivo para esse efeito -, no caso do sujeito passivo, este não tem obrigatoriamente de exercer o seu direito, tratando-se assim de, do ponto de vista do sujeito passivo, uma mera faculdade. O não exercício do direito de audição por parte do sujeito passivo não pode por isso prejudicá-lo no exercício posterior de outros direitos e garantias, nomeadamente o direito de reclamar e/ou impugnar o acto tributário. Uma vez que o direito de audição já foi devidamente abordado no capítulo respeitante aos direitos e deveres, não iremos acrescentar mais relativamente a este princípio.

6.2.2.4. PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE

Antes de entrarmos na aplicação deste princípio em concreto no procedimento de inspecção convém primeiro efectuar o seu enquadramento constitucional. Tal como constitui entendimento uniforme na doutrina, o princípio da proporcionalidade ou da proibição do excesso subdivide-se em três subprincípios: (i) Princípio da adequação de meios, (ii) Princípio da exigibilidade ou da necessidade e (iii) Princípio da proporcionalidade em sentido restrito.

No que diz respeito ao princípio da adequação de meios⁴³⁵, de acordo com J.J. GOMES CANOTILHO, este princípio exige que «*a medida adoptada para a realização do interesse público deve ser apropriada à prossecução do fim ou fins a ele subjacentes*»⁴³⁶, razão pela qual «*a relação de adequação medida-fim*» carece de controlo⁴³⁷. No entendimento de JORGE MIRANDA, a adequação «*significa que a providência se mostra adequada ao objectivo almejado, se destina ao fim contemplado pela norma, e não a outro; significa, pois, correspondência de meios a fins*»⁴³⁸. Este juízo de adequação determina que um meio apenas é admissível quando o mesmo for apto para a realização de determinado fim, isto é, através deste visa-se aferir a potencialidade ou

⁴³⁵ Alguma doutrina, como JORGE REIS NOVAIS, denomina este como princípio da idoneidade ou da aptidão - NOVAIS, JORGE REIS, *As restrições aos Direitos Fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição*, Coimbra, Wolters Kluwer/Coimbra Editora, 2.ª edição, 2010, 2010, pág. 736.

⁴³⁶ CANOTILHO, J. J. GOMES, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Coimbra, Almedina, 7.ª edição, 2003, pág. 269.

⁴³⁷ CANOTILHO, J. J. GOMES, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Coimbra, Almedina, 7.ª edição, 2003, pág. 270.

⁴³⁸ MIRANDA, JORGE; *Manual de Direito Constitucional*, Tomo IV – Direitos Fundamentais, Coimbra, Coimbra Editora, 3.ª edição, 2000, pág. 207.

idoneidade de uma medida para prosseguir o fim para o qual vem determinada, o que implica, que o órgão de controlo deverá aferir se existe uma relação lógica entre os meios adoptados e o fim público prosseguido⁴³⁹.

Quanto ao princípio da exigibilidade ou da necessidade a este subjaz a ideia de que «*o cidadão tem direito à menor desvantagem possível*», exigido-se por isso «*a prova de que, para a obtenção de determinados fins, não era possível adoptar outro meio menos oneroso para o cidadão*»⁴⁴⁰. Desta forma, a necessidade pressupõe «*a existência de um bem juridicamente protegido e de uma circunstância que imponha intervenção ou decisão; equivale a exigibilidade desta intervenção ou decisão*»⁴⁴¹. Tal como afirma JOÃO FÉLIX PINTO NOGUEIRA, a ideia subjacente a este princípio assenta na denominada “*personal decision making*”. Se aplicarmos este conceito ao procedimento de inspecção e aos actos nele praticados, através deste subprincípio exige-se que a Administração tributária, na actuação inspectiva, tendo à sua disposição várias alternativas para a prossecução do fim a que se encontra acometida, opte por aquele que seja menos lesivo da esfera jurídica do contribuinte inspeccionado⁴⁴².

Visto que se trata de um princípio que tem subjacente uma ideia de relatividade a doutrina tem procurado concretizar e densificar este princípio de forma a conferir-lhe, nas palavras de J.J. GOMES CANOTILHO, uma maior «*operacionalidade prática*», acrescentado-lhe alguns elementos, a saber: «*a) a exigibilidade material, pois o meio deve ser o mais “poupado” possível quanto à limitação dos direitos fundamentais; b) a exigibilidade espacial aponta para a necessidade de limitar o âmbito de intervenção; c) a exigibilidade temporal pressupõe a rigorosa delimitação no tempo da medida coactiva do poder público; d) «a exigibilidade pessoal significa que a medida se deve limitar à pessoa ou pessoas cujos interesses devem ser sacrificados*»⁴⁴³. Deve por isso ter-se em consideração determinadas especificidades quer em relação aos meios, quer em relação aos fins. Tal apreciação pode no entanto envolver um grau de complexidade elevado pois

⁴³⁹ Cfr. NOGUEIRA, JOÃO FÉLIX PINTO, *Direito Fiscal Europeu – O paradigma da proporcionalidade, A proporcionalidade como critério central da compatibilidade de normas tributárias internas com as liberdades fundamentais*, Coimbra, Wolters Kluwer/Coimbra Editora, 2010, pág. 100.

⁴⁴⁰ CANOTILHO, J. J. GOMES, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Coimbra, Almedina, 7.ª edição, 2003, pág. 270.

⁴⁴¹ MIRANDA, JORGE; *Manual de Direito Constitucional*, Tomo IV – Direitos Fundamentais, Coimbra, Coimbra Editora, 3.ª edição, 2000, pág. 207.

⁴⁴² Cfr. NOGUEIRA, JOÃO FÉLIX PINTO, *Direito Fiscal Europeu – O paradigma da proporcionalidade, A proporcionalidade como critério central da compatibilidade de normas tributárias internas com as liberdades fundamentais*, Coimbra, Wolters Kluwer/Coimbra Editora, 2010, pág. 103.

⁴⁴³ Cfr. CANOTILHO, J. J. GOMES, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Coimbra, Almedina, 7.ª edição, 2003, pág. 270.

pois esta necessidade pode comprometer a eficácia exigida na actividade inspectiva. O problema que se coloca é se entre o leque de opções possíveis que a Administração dispõe, qualquer um deles permite atingir o fim pretendido, mas com graus de eficácia diferente, ou seja, o fim a prosseguir não é atingido com o mesmo grau de intensidade ou eficácia⁴⁴⁴.

Este subprincípio tem especial relevância na actividade inspectiva na medida em que o parâmetro estabelecido por este não coloca em causa a adopção de uma determinada medida, mas sim se a Administração podia, face às circunstâncias concretas da situação, ter adoptado outra medida igualmente eficaz mas menos onerosa para o contribuinte.

Quanto ao princípio da proporcionalidade em sentido restrito, para J. J. GOMES CANOTILHO este princípio é entendido como o princípio da «*justa medida*», que impõe a equação entre os meios utilizados e o fim a atingir. Para este o Autor, esta equação é efectuada através de «*um juízo de ponderação, com o objectivo de se avaliar se o meio utilizado é ou não desproporcionado em relação ao fim*»⁴⁴⁵. Para JORGE MIRANDA, que também enfatiza esta ideia de «justa medida», este subprincípio (a que o Autor também designa por racionalidade) implica ainda que «*o órgão competente proceda a uma correcta avaliação da providência em termos quantitativos (e não só qualitativos); que a providência não fique aquém ou além do que importa para se obter o resultado devido — nem mais, nem menos*»⁴⁴⁶. Este subprincípio trata de indagar acerca da adequação (proporção) de uma relação entre dois termos ou entre duas grandezas variáveis e comparáveis, isto é, de um lado a importância do fim que se pretende alcançar com a medida restritiva e, do outro, a gravidade do sacrifício que se impõe com a restrição⁴⁴⁷. Este subprincípio faz pelo, segundo JOÃO FÉLIX PINTO NOGUEIRA, a um exercício de ponderação, exercício esse que deverá ter em «*consideração, de um lado, os benefícios resultantes da medida (para o interesse público) e, do outro, os inconvenientes (para a esfera jurídica do particular) provocados pela*

⁴⁴⁴ Cfr. NOGUEIRA, JOÃO FÉLIX PINTO, *Direito Fiscal Europeu – O paradigma da proporcionalidade, A proporcionalidade como critério central da compatibilidade de normas tributárias internas com as liberdades fundamentais*, Coimbra, Wolters Kluwer/Coimbra Editora, 2010, pág. 104-105.

⁴⁴⁵ Cfr. CANOTILHO, J. J. GOMES, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Coimbra, Almedina, 7.ª edição, 2003, pág. 270.

⁴⁴⁶ Cfr. MIRANDA, JORGE; *Manual de Direito Constitucional*, Tomo IV – Direitos Fundamentais, Coimbra, Coimbra Editora, 3.ª edição, 2000, pág. 207.

⁴⁴⁷ Cfr. NOVAIS, JORGE REIS, *As restrições aos Direitos Fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição*, Coimbra, Wolters Kluwer/Coimbra Editora, 2.ª edição, 2010, 2010, pág. 752

*mesma. Sempre que os segundos forem superiores aos primeiros, a medida violará o crivo da proporcionalidade em sentido estrito.»*⁴⁴⁸.

O princípio da proporcionalidade encontra-se umbilicalmente associado à ideia de justiça, podendo o mesmo ser visto como uma desvantagem a suportar pelo indivíduo a favor do interesse público ou como um obstáculo ao arbítrio, ou seja, como um equilíbrio entre o excesso de poder e a garantia do respeito pelos direitos fundamenais entre os fins a atingir e os valores a proteger⁴⁴⁹. Pese embora o princípio da proporcionalidade se aplique a todas as espécies de actos dos poderes públicos, vinculando por isso o legislador, a administração e a jurisdição⁴⁵⁰, interessa-nos aqui a sua dimensão e aplicação quanto à actividade administrativa. Como afirma VITALINO CANAS, «(...) *toda a actividade administrativa na medida em que afecte a esfera jurídica dos cidadãos estará hoje submetida ao princípio da proporcionalidade*»⁴⁵¹.

Como já vimos a propósito do princípio da legalidade, a Administração fiscal está sempre vinculada à lei. Sucede, como também já vimos, que devido ao carácter de generalidade e abstracção das normas, e ao facto de as mesmas por vezes conferirem uma margem de liberdade de actuação à Administração, nem sempre o princípio da legalidade consegue acautelar a igualdade e segurança jurídica necessárias numa relação jurídico-tributária, nomeadamente a que se estabelece no âmbito do procedimento tributário de inspecção. E é aqui que entra o princípio da proporcionalidade, como garante dessa igualdade e segurança jurídica, com especial relevância e incidência nas situações em que a Administração dispõe de margem de discricionariedade na sua actuação.

A manifestação por excelência na Constituição da vinculação do legislador ao princípio da proporcionalidade encontra-se vertida no n.º 2 do artigo 18.º da CRP, nos termos do qual «*A lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos*». Constata-se pois, face à redacção deste preceito, que o

⁴⁴⁸ Cfr. NOGUEIRA, JOÃO FÉLIX PINTO, *Direito Fiscal Europeu – O paradigma da proporcionalidade, A proporcionalidade como critério central da compatibilidade de normas tributárias internas com as liberdades fundamentais*, Coimbra, Wolters Kluwer/Coimbra Editora, 2010, pág. 107.

⁴⁴⁹ Cfr. QUEIROZ, MARY ELBE, *A Proporcionalidade no âmbito administrativo-tributário*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º 3, Ano III, Setembro de 2010, Coimbra, Almedina, 2010, pág. 162.

⁴⁵⁰ Cfr. CANOTILHO, J. J. GOMES, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Coimbra, Almedina, 7.ª edição, 2003, pág. 272.

⁴⁵¹ Cfr. CANAS, VITALINO, *O princípio da proibição do excesso na Constituição: arqueologia e aplicações*, in *Perspectiva Constitucionais – Nos 20 Anos da Constituição de 1976*, Volume II, Coimbra, Coimbra Editora, 1997, pág. 634.

princípio da proporcionalidade se encontra ligado aos direitos fundamentais, na medida em que estes apenas podem ser restringidos nos casos expressamente admitidos pela Constituição, sendo que qualquer restrição ou limitação nesse domínio, ainda que constitucionalmente autorizada, só será legítima se justificada pela salvaguarda de outro direito fundamental ou de outro interesse constitucionalmente protegido, devendo observar as exigências impostas pelo princípio da proporcionalidade e não podendo atingir o conteúdo essencial dos direitos

Ainda no domínio constitucional, a consagração expressa da sujeição da Administração este princípio encontra-se no artigo 266.º n.º 2 da CRP, segundo o qual *«Os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à Lei e devem actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa fé»*.

O princípio da proporcionalidade exige por isso que a Administração, na sua actividade discricionária, deva na prossecução do interesse público a que se encontra vinculada, fazê-lo em termos de justa medida, ou seja, optando pelas soluções que possam resultar e menos transtornos ou sacrifícios para os administrados⁴⁵². No CPA este princípio encontra-se concretizado no artigo 5.º n.º 2, o qual dispõe que as decisões da Administração que possam colidir com direitos subjectivos ou interesses legalmente protegidos dos particulares só podem afectar as suas posições jurídicas em termos adequados e proporcionados aos objectivos a realizar.

Como referem MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, PEDRO COSTA GONÇALVES e J. PACHECO DE AMORIM, constituindo este princípio um limite interno da discricionariedade administrativa, a actuação da Administração que possa colidir com a posição jurídica dos administrados deve ser adequada e apta à prossecução do interesse público, necessária ou exigível à satisfação daquele interesse, e proporcional em relação ao custo/benefício. Sustentam ainda estes autores que as decisões da Administração proferidas no seu âmbito não são inadequadas ou desproporcionadas em virtude de os meios procedimentais usados serem inadequados ou desproporcionados, mas porque, em

⁴⁵² Cfr. neste sentido, CAUPERS, JOÃO, *Introdução ao Direito Administrativo*, Lisboa, Âncora, 8.ª Edição, 2005, pág. 83. Anota o Autor que este princípio consubstancia um importante instrumento de controlo do exercício dos poderes discricionários, visto que possibilita um controlo objectivo de tais poderes, *bem mais operativo do que o controlo subjectivo, restrito à busca dos motivos determinantes da decisão, no quadro da investigação de poder*.

razão disso, não foram considerados alguns pressupostos que o deviam ter sido ou foram qualificados erroneamente, com a consequente ilegalidade decisória⁴⁵³.

No âmbito do procedimento tributário e, em concreto, no procedimento de inspecção, o princípio da proporcionalidade, impõe à Administração tributária a obrigação de adoptar somente as acções que sejam adequadas e proporcionais aos objectivos de cada uma das inspecções tributárias em curso. Exige-se pois adequação e proporcionalidade nos actos praticados no âmbito do procedimento de inspecção. Aliás, como afirma MARY ELBE QUEIROZ, o princípio da proporcionalidade adquire maior relevância quando a Administração exerce o seu poder de controlo, quer na busca da perfeição dos actos praticados pelos seus agentes, quer para resolver os litígios ainda na sua esfera. Tal exige por isso que a proporcionalidade seja simultaneamente seja o guia e o instrumento que conduzirá a actuação fiscalizadora como também se destina a investigar se os actos praticados na fase procedimental também observaram a proporcionalidade⁴⁵⁴.

Este princípio, no procedimento inspectivo assume uma dimensão positiva e uma dimensão negativa. A dimensão positiva deste princípio impõe que na prática dos actos inspectivos, existindo um leque de opções à disposição da Administração, a opção deverá recair sobre os actos que se revelarem menos onerosos para o contribuinte, ou seja, a escolha deve impender sobre os actos que causem o menor transtrono possível. Na sua dimensão negativa este princípio impõe que os actos inspectivos realizados se devem limitar ao estritamente necessário aos objectivos a prosseguir, pelo que a Administração se deve abster de praticar todo e qualquer acto que não sirva ou prossiga os fins a atingir⁴⁵⁵. Esta dupla dimensão pode também ainda ser vista numa outra perspectiva, como assinala EDUARDO MUNIZ MACHADO: «*Seguimos la concepción de la mayoritaria doctrina en cuanto distingue en la proporcionalidad dos vertientes, aunque complementares entre si. Una dimensión del principio general de prohibición del arbitrio estatal, y otra de concretización práctica de los diferentes derechos, intereses y garantías constitucionales. En la primera hipótesis, tenemos una función esencialmente negativa o de protección, constituyéndose en una norma de bloqueo, protegiendo el individuo de medidas*

⁴⁵³ Cfr. OLIVEIRA, MÁRIO ESTEVES DE; GONÇALVES, PEDRO COSTA; AMORIM, J. PACHECO DE, *Código de Procedimento Administrativo Comentado*, Coimbra, Almedina, 2.ª edição, 2006, pág. 103-05.

⁴⁵⁴ Cfr. QUEIROZ, MARY ELBE, *A Proporcionalidade no âmbito administrativo-tributário*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º 3, Ano III, Setembro de 2010, Coimbra, Almedina, 2010, pág. 173.

⁴⁵⁵ Neste sentido, ALFARO, MARTINS, *Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária Comentado e Anotado*, Lisboa, Áreas, 2003, pág. 84-85.

estatales arbitrarias. En la segunda hipótesis, la proporcionalidad sirve como instrumento de concretización de los principios consustanciados en la Constitución, asumiendo una postura positiva»⁴⁵⁶.

Na LGT e no RCPIT, encontramos várias manifestações deste princípio, designadamente e desde logo no artigo 63.º n.º 4 da LGT e no artigo 7.º do RCPIT, Assim, de acordo com este princípio, as acções integradas neste procedimento devem ser adequadas e proporcionais aos objectivos da inspecção tributária. No caso concreto da inspecção, este princípio proíbe a existência de mais de um procedimento de inspecção externa ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação. O estabelecimento desta regra veio assim pôr termo à arbitrariedade que existia antes da entrada em vigor do RCPIT, pois anteriormente não existia qualquer disposição legal que proibisse a repetição de procedimento de inspecção antes de decorrido o prazo de caducidade. Assim, perante a inexistência de qualquer preceito que obstasse a tal actuação, seria legítimo à Administração utilizar relativamente ao mesmo sujeito passivo de tantas inspecções quantas se considerassem necessárias, algo que, do ponto de vista da proporcionalidade seria manifestamente desadequado, devendo a intervenção da inspecção cingir-se ao mínimo e necessário para atingir os seus objectivos. Desta forma, após a entrada em vigor do RCPIT, apenas em situações excepcionais é possível inspeccionar novamente o mesmo sujeito passivo quanto ao mesmo imposto e período de tributação, a saber: (i) ocorrência de factos novos⁴⁵⁷, (ii) confirmação dos pressupostos de direitos que o sujeito passivo invoca perante a Administração tributária⁴⁵⁸ e (iii) inspecção ou inspecções efectuadas a terceiros com quem o sujeito passivo mantenha relações económicas.

A exigência de proporcionalidade e adequação é também visível nas situações em que é permitido à inspecção tributária proceder a determinadas diligências prospectivas ou de informação⁴⁵⁹, nomeadamente o envio aos contribuintes ou quaisquer outras entidades públicas ou privadas, questionários quanto a dados e factos de carácter específico, bem como solicitar o envio de cópia de documentos e informações, designadamente facturas, documentos de

⁴⁵⁶ Cfr. MACHADO, EDUARDO MUNIZ. *Fundamentos constitucionales del poder de inspección de la administración tributaria española*. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 701, 6 jun. 2005. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/6844>>. Acesso em: 7 nov. 2010.

⁴⁵⁷ Tratam-se de factos que não eram conhecidos ou o devessem ser no momento da acção de inspecção ou que surgem após a acção de inspecção.

⁴⁵⁸ Nos casos, por exemplo, de pedidos de reembolso de IVA.

⁴⁵⁹ Cfr. artigo 29.º n.º 3 do RCPIT.

transporte, registos contabilísticos e cópias ou extractos de actos e documentos de cartórios notariais, conservatórias e outros serviços oficiais, relevantes para a definição e controlo da sua situação tributária ou de terceiros.

Outra manifestação do princípio da proporcionalidade verifica-se, como também já observámos, ao nível da adopção de medidas cautelares, devendo estas ser adoptadas sempre em função da proporcionalidade e adequação aplicada ao caso concreto, na medida em que se tratam de actos susceptíveis de causar graves transtornos e prejuízos à actividade dos contribuintes, pois os mesmos podem revestir a forma de apreensão de elementos de scrituração e contabilísticos ou mesmo a selagem de instalações⁴⁶⁰. A adopção destas medidas devem, a nosso ver, assumir carácter excepcional, só sendo admissíveis na estrita medida do necessário e apenas em última circunstância, quando o fim a atingir não possa ser atingido através de outros meios ou actos. Parece-nos também, embora não seja efectuada qualquer referência expressa nesse sentido, que o requerimento de providências cautelares de natureza judicial (artigo 31.º do RCPIT) deve também obedecer a este princípio, devendo a Administração fiscal lançar mão de tais meios apenas se tal se verificar necessário e adequado.

A proporcionalidade enquanto critério e parâmetro limitador da actividade inspectiva é, convenhamos, de difícil aplicação, até porque o próprio conceito de proporcionalidade, apesar de todas as considerações e contributos doutrinários e jurisprudenciais existentes para a sua interpretação, não deixa de ser um conceito de certa forma genérico e com um grau de imprecisão elevado. Além disso, o controlo exercido através deste princípio não é rígido, variando em função de uma diversidade de factores, factores estes que variam em função dos fins a atingir e dos meios a utilizar⁴⁶¹.

De qualquer das formas, e atendendo ao que já foi enunciado, a aplicação deste princípio e os critérios objectivos que devem balizar a prática dos actos de inspecção, poderemos dizer que estes devem, em primeiro lugar, traduzir sempre uma adequação de meios de forma a que seja possível identificar e enquadrar a sua prática em função das normas legais que os prevêem; os actos de inspecção devem ser os necessários, ou seja o menos onerosos de forma a que os

⁴⁶⁰ Cfr. artigo 30.º n.º 1 e 2 do RCPIT.

⁴⁶¹ Cfr. NOGUEIRA, JOÃO FÉLIX PINTO, *Direito Fiscal Europeu – O paradigma da proporcionalidade, A proporcionalidade como critério central da compatibilidade de normas tributárias internas com as liberdades fundamentais*, Coimbra, Wolters Kluwer/Coimbra Editora, 2010, pág. 109.

direitos, liberdades e garantias sejam restringidos o menos possível, o estritamente necessário; os actos de inspecção devem traduzir um equilíbrio entre os meios utilizados e os fins a prosseguir.

Deve por isso a actuação inspectiva adoptar a intervenção mínima na esfera particular, tentando dimensionar e identificar o grau de lesão sofrida pelo bem tutelado que justificar o prejuízo a ser imposto ao contribuinte. É certo que o controlo exercido pela inspecção é realizado em nome do interesse público, da justiça e igualdade fiscal, e da arrecadação de receitas, mas tal não justifica que na sua actuação se deixem de pura e simplesmente desconsiderar outros valores, também eles de interesse público, e que constituem pilares do nosso ordenamento jurídico⁴⁶².

Importa também sublinhar que o princípio da proporcionalidade desempenha um importante papel na restrição aos direitos fundamentais, como teremos oportunidade observar no capítulo respeitante aos limites materiais dos actos de inspecção.

⁴⁶² Neste sentido, QUEIROZ, MARY ELBE, *A Proporcionalidade no âmbito administrativo-tributário*, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, n.º 3, Ano III, Setembro de 2010, Coimbra, Almedina, 2010, pág. 171 e 173.

6.3. LIMITES TEMPORAIS

Em termos de limites temporais podemos desde logo distinguir entre limites aos actos de inspecção propriamente ditos, ou seja, em sede de procedimento de inspecção externo, em que horário podem os mesmos ser praticados e limites ao próprio procedimento de inspecção. Quanto a este último, o mesmo será analisado de forma autónoma no segmento referente ao prazo do procedimento de inspecção e a sua relevância no prazo de caducidade do direito à liquidação.

Assim, quanto ao horário dos actos de inspecção, a prática destes encontra-se limitada ao horário normal de funcionamento da actividade empresarial ou profissional, não podendo os funcionários encarregues da prática de tais actos permanecer nas instalações do sujeito passivo inspecionado fora desse horário, nos termos do artigo 35.º n.º 1 do RCPIT, salvo se tiver obtido consentimento do sujeito passivo nesse sentido e tal se afigure necessário face às circunstâncias do caso concreto que assim o justifiquem (n.º 2 do artigo 35.º do RCPIT). Caso não tenha sido obtido consentimento do sujeito passivo para a realização de actos fora do referido horário normal de funcionamento, e ainda que as circunstâncias concretas do caso assim o justifiquem, essa prática apenas pode ocorrer mediante autorização judicial nesse sentido (n.º 3 do artigo 35.º do RCPIT). Como nota MARTINS ALFARO⁴⁶³, desde que a inspecção decorra no horário normal de funcionamento da actividade do sujeito passivo inspecionado, este não pode limitar ou restringir o horário de permanência dos funcionários nas suas instalações⁴⁶⁴.

Um outro limite temporal vem previsto, não no RCPIT, mas na LGT, designadamente no n.º 4 do artigo 63.º deste diploma, nos termos do qual só pode «*haver mais que um procedimento externo de fiscalização respeitante ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação mediante decisão, fundamentada com base em factos novos, do dirigente máximo dos serviços, salvo se a inspecção visar apenas a confirmação dos pressupostos de direitos que o contribuinte invoque perante a Administração tributária, e sem prejuízo do apuramento da situação tributária do sujeito passivo por meio de inspecção ou inspecções dirigidas a terceiros com quem mantenha relações económicas*». Este limite visa obstar a que o

⁴⁶³ Cfr. ALFARO, MARTINS, *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária Comentado e Anotado*, Lisboa, Áreas, 2003, pág. 285.

⁴⁶⁴ O nosso regime é em tudo semelhante ao regime espanhol, tal como atestam os artigos 152.º n.º 1 da LeyGT e 182.º do RAPGIT.

sujeito passivo seja objecto de sucessivas inspecções, ou seja, trata-se de um limite que visa conferir estabilidade à relação jurídico-tributária, constituindo dessa forma um limite à discricionariedade da Administração tributária.

E essa estabilidade apenas pode ser colocada em crise, permitindo a repetição de um procedimento de inspecção externo respeitante ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação, mediante decisão, fundamentada com base em factos novos.

Importa por isso esmiuçar aqui o que se deve entender por factos novos, acompanhando de perto a posição conhecida e adoptada pela jurisprudência nesta matéria, nomeadamente a plasmada no acórdão do TCA Norte de 20-12-2005 (processo n.º 00079/02) e segundo a qual só podem ser considerados como factos novos aqueles que a administração fiscal tome conhecimento após o primeiro procedimento inspectivo. Note-se que somente releva para este conceito de factos novos aqueles que chegam ao conhecimento da Administração após a acção de inspecção, por contraposição aos factos novos que a Administração, embora só tome conhecimento dos mesmos após a inspecção, poderia ter tomado conhecimento através dos elementos obtidos no decurso da inspecção⁴⁶⁵.

Assim, se, objectivamente, a Administração podia e devia ter tomado conhecimento de tais factos, não poderá posteriormente servir-se deles para realizar uma nova acção de fiscalização. Parece-nos que se fosse consentido à Administração a realização de uma nova inspecção por factos que apesar de novos, aquela tinha a obrigação deter tomado conhecimento aquando da prática dos actos inspectivos, nomeadamente a recolha de elementos, estar-se-ia a onerar o contribuinte com uma nova inspecção e a premiar a actuação pouco diligente e pelos erros cometidos pela Administração na inspecção, o que nos parece uma actuação desconforme ao princípio da proporcionalidade. Como se escreve no atrás citado acórdão, «*Numa segunda acção*

⁴⁶⁵ Cfr. neste sentido CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM DA SILVA; SOUSA, JORGE LOPES DE, *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, Lisboa, Vislis, 3ª edição, 2003, pág. 309. Como nota estes autores, «*embora a letra desta disposição não seja explícita neste sentido, a solução que melhor se harmoniza com a razão de ser desta restrição dos poderes de fiscalização, indicada na anotação anterior, é a de que não podem considerar-se factos novos aqueles que poderiam ter sido conhecidos pelos serviços de fiscalização na anterior acção fiscalizadora. O princípio da proporcionalidade, expressamente invocado no n.º 3 do art. 63.º (e também nos arts. 266.º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT), impõe à administração tributária o dever de só incomodar os contribuintes na medida do estritamente necessário para os fins que tem em vista e, por isso, ela deve agir com diligência no cumprimento dos seus deveres de fiscalização, apurando adequadamente tudo o que deve averiguar no âmbito da inspecção, não sendo admissível, por força daquele princípio, que, se ela não for suficientemente diligente no cumprimento dos seus deveres, seja o inspecionado a suportar os inconvenientes dessa falta de diligência, sem que esta falta tenha qualquer consequência para a administração tributária*» Neste sentido ponde ainda ver-se GUERREIRO, ANTÓNIO LIMA, *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa, Rei dos Livros, 1999, pág. 294.

inspectiva externa a Administração Fiscal não pode, por lhe não ser consentido pelo n.º 3 do artigo 63.º da LGT, em relação ao mesmo sujeito passivo, conhecer de factos que, à luz dos deveres normais de diligência da inspecção tributária, devia conhecer, posto que não tivesse efectivamente conhecido, aquando da realização da primeira acção.».

Por fim, um outro limite temporal é aquele que resulta do previsto no artigo 64.º do RCPIT, caso o sujeito passivo inspeccionado solicite ao Director-Geral dos Impostos que sancione as conclusões do relatório de inspecção. Trata-se pois de um limite que não resulta automaticamente da lei, estando antes dependente de um impulso por parte do sujeito passivo. Assim, caso o sujeito passivo o requeira⁴⁶⁶, e quer o pedido seja expressa ou tacitamente deferido, a Administração tributária fica vinculada ao vertido no relatório, não podendo proceder relativamente ao sujeito passivo inspeccionado em sentido diverso do teor das conclusões do relatório nos três anos seguintes ao da data da notificação das conclusões (n.º 4 do artigo 64.º do RCPIT). Nesta situação estamos também na presença de uma manifestação do princípio da segurança jurídica⁴⁶⁷, como forma de assegurar a estabilidade da relação jurídico-tributária.

Porém, a parte final do referido preceito prevê uma excepção ao limite temporal de três anos, nos casos em que, posteriormente à inspecção, a Administração apurar posteriormente simulação, falsificação, violação, ocultação ou destruição de quaisquer elementos fiscalmente relevantes relativos ao objecto da inspecção, isto é, nestes casos aquela eficácia vinculativa do relatório cessa.

Parece-nos no entanto que esta excepção colide com o previsto no artigo 63.º n.º 4 da LGT, acima abordado, nomeadamente quanto à questão dos “factos novos” que possibilitam a realização de uma nova inspecção. Isto porque os factos que fazem cessar a limitação temporal de três anos da eficácia relativa do relatório de inspecção, parecem-nos factos que a Administração tem obrigação de conhecer no decurso do procedimento de inspecção, ou seja, é de aplicar aqui a doutrina acima citada, por força do princípio da segurança jurídica. Assim, tais

⁴⁶⁶ Nos termos do n.º 2 do artigo 64.º do RCPIT o contribuinte deverá solicitar o sancionamento no prazo de 30 dias após a notificação das conclusões do relatório e deverá, também, identificar as matérias sobre as quais pretende que recaia aquele sancionamento, considerando-se o pedido tácitamente deferido se a DGCI não se pronunciar notificando o interessado no prazo de seis meses, a contar da data da entrada do pedido.

⁴⁶⁷ Cfr. neste sentido, CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM DA SILVA; SOUSA, JORGE LOPES DE, *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, Lisboa, Vislis, 3.ª edição, 2003, pág. 603: «A presente norma prevê uma nova possibilidade de vinculação da Administração Tributária perante os sujeitos passivos e outros obrigados tributários, que é reclamada pela necessidade de segurança jurídica destes.»

factos não podem fazer cessar a eficácia vinculativa do relatório pois podiam e deviam ter sido conhecidos no decurso da inspecção, não podendo por isso ser considerados factos novos⁴⁶⁸.

6.3.1. O PRAZO DO PROCEDIMENTO DE INSPECÇÃO E A SUA RELEVÂNCIA NO PRAZO DE CADUCIDADE DO DIREITO À LIQUIDAÇÃO

Nesta questão há que distinguir desde logo dois limites temporais: um diz respeito ao prazo para se iniciar o procedimento de inspecção, enquanto o outro diz respeito ao próprio prazo de duração do procedimento de inspecção.

Assim, quanto ao prazo para se iniciar o procedimento de inspecção, o limite é o prazo de caducidade do direito à liquidação, ou seja, o procedimento de inspecção tributária apenas se pode iniciar até ao termo deste, que é de quatro anos a contar do início do ano civil seguinte à ocorrência do facto tributária, nos termos do artigo 45.º da LGT e 36.º n.º 1 do RCPIT. Caso o procedimento se inicie dentro do referido prazo de quatro anos, este facto tem a virtualidade de suspender o prazo de caducidade, nos termos do artigo 46.º n.º 1 da LGT.

Quanto ao limite temporal do próprio procedimento de inspecção, nos termos do artigo 36.º n.º 2 do RCPIT, o procedimento de inspecção é contínuo e, uma vez iniciado, não poderá, regra geral, ultrapassar o período máximo de seis meses. Contudo, é possível prorrogar este prazo por mais dois períodos de três meses⁴⁶⁹. Assim, na prática, o procedimento de inspecção pode, no limite, atingir a duração máxima de um ano. Tal no entanto só será possível desde que cumpridas as condições previstas no n.º 3 do artigo 36.º do RCPIT, ou seja: estarem em causa situações tributárias de especial complexidade, resultante, nomeadamente do volume de

⁴⁶⁸ Diferente entendimento tem ALFARO, MARTINS, ao entender que «A garantia que a eficácia vinculativa aporta à entidade inspeccionada é menos importante do que parece à primeira vista. Com efeito – e independentemente da atribuição de eficácia vinculativa – o artigo 63.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária restringe basicamente a realização de procedimentos externos de inspecção sucessivos à ocorrência de factos novos.

Por outro lado, a eficácia vinculativa das conclusões do relatório cessará sempre que se apure posteriormente à conclusão do procedimento ter ocorrido simulação, falsificação, violação, ocultação ou destruição de quaisquer elementos fiscalmente relevantes, relativos ao objecto da inspecção. Ora, uma vez que se trata de factos apurados “posteriormente”, trata-se, então, de factos novos. Dito de outro modo, mesmo quando seja atribuída eficácia vinculativa às conclusões do relatório de inspecção, esta eficácia não abrangerá os factos novos decorrentes de simulação, falsificação, violação, ocultação ou destruição de quaisquer elementos fiscalmente relevantes, relativos ao objecto da inspecção. E assim sendo, a garantia conferida pelo artigo sob anotação acaba, afinal, por consistir essencialmente em impedir a abertura de novo procedimento de inspecção apenas quanto a factos novos que não decorram de simulação, falsificação, violação, ocultação ou destruição de quaisquer elementos fiscalmente relevante, relativos ao objecto da inspecção.» - *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária Comentado e Anotado*, Lisboa, Áreas, 2003, pág. 469.

⁴⁶⁹ Em Espanha, o prazo máximo de duração do procedimento de inspecção é de doze meses, podendo ser prorrogado por outro período de doze meses, nos termos do artigo 150.º da LeyGT.

operações, quando se apure na acção inspectiva ocultação dolosa de factos ou rendimentos, nos casos em que a Administração tributária tenha necessidade de recorrer aos instrumentos de assistência mútua e cooperação administrativa internacional e quando existam outros motivos de natureza excepcional mediante autorização do Director-Geral dos Impostos. Em qualquer destas situações, a prorrogação da procedimento de inspecção é notificada ao sujeito passivo inspecionado, com indicação previsível do termo do procedimento. A notificação da prorrogação deverá ser efectuada antes da emissão da nota de diligência que, recorde-se, determina o fim da prática dos actos de inspecção (mas não do procedimento de inspecção). Apesar da lei ser omissa quanto ao momento em que deve ser notificada a prorrogação, faz sentido que seja antes da nota de diligência, já que esta pressupõe que todas os actos de recolha de elementos tenha terminado, e a prorrogação pressupõe que se considerou necessário dispor de mais tempo precisamente para essa mesma recolha e análise de elementos.

Salvo as excepções legalmente previstas (que veremos de seguida) o prazo de conclusão do procedimento não é passível de suspensão, porém, a prática de actos de inspecção, essa sim pode ser suspensa, nos termos do artigo 53.º do RCPIT, nos casos de prioridades excepcionais e inadiáveis da própria Administração. Porém, esta suspensão da prática de actos não prejudica nem determina a suspensão do prazo de conclusão de seis meses do procedimento de inspecção. Nestes casos de suspensão da prática de actos, deve o sujeito passivo ser notificado do reinício da prática dos mesmos (artigo 53.º n.º 3 do RCPIT). Embora apenas seja imposta a comunicação do reinício, ao abrigo do princípio da cooperação, deveria igualmente ser comunicada a suspensão da prática dos actos por determinado período de tempo.

Como acima se disse, regra geral o prazo de conclusão do procedimento não pode ser suspenso com excepção das seguintes situações:

- Nos casos em que ocorra uma dilação do procedimento, imputável ao sujeito passivo, por incumprimento dos seus deveres de cooperação (artigo 57.º n.º 4 da LGT);
- Em processo especial de derrogação do sigilo bancário, o sujeito passivo interpuser recurso com efeito suspensivo da decisão da Administração tributária que determine o acesso à informação bancária ou a Administração solicite judicialmente acesso a essa informação. Nestes

casos, a suspensão decorre entre a data da interposição do recurso ou da decisão judicial até ao trânsito em julgado da decisão (artigo 36.º n.º 5 do RCPIT). Tal significa que, nos termos do n.º 3 do artigo 63.º da LGT, o sujeito passivo terá recusado a exibição ou autorização de documentos bancários⁴⁷⁰ e, face à decisão da Administração de aceder a essa informação através da derrogação do sigilo bancário, o sujeito passivo recorreu, com eficácia suspensiva (artigo 63.º-B n.º 5 da LGT)⁴⁷¹.

Vimos então que, tirando os casos de suspensão do prazo de conclusão do procedimento de inspecção, este é contínuo e deve ser concluído no prazo de seis meses. Caso não o seja, qual a sanção para o incumprimento desse prazo? Como já constatamos a propósito do princípio da celeridade, o procedimento de inspecção, enquanto procedimento tributário, deve ser célere, eficaz, de forma a que a situação tributária do sujeito passivo inspeccionado seja definida, com certeza e segurança, no mais curto prazo possível, de forma a assegurar os direitos e garantias daquele. Alias, é isso mesmo que resulta do artigo 57.º da LGT ao estabelecer que, tanto a Administração como os contribuintes se devem abster de praticar actos inúteis ou dilatatórios que possam comprometer a referida celeridade e conclusão do procedimento. Em bom rigor, a legislação, nomeadamente o RCPIT e a LGT, não prevêem qualquer ilegalidade que possa resultar da inobservância de tal prazo. Porém, tal não significa que estejamos perante um prazo meramente ordenador ou disciplinador, cuja inobservância não tem qualquer consequência. É certo que a inobservância do prazo de duração do procedimento de inspecção não constitui fundamento de invalidade da liquidação – parece-nos claro que o legislador pretendeu que o prazo de duração do procedimento de inspecção não seja ultrapassado -, mas tem necessariamente de ter uma consequência, aliás sob pena de a não ser assim, o procedimento de inspecção se encontrar dependente de um poder discricionário da Administração, esvaziando de conteúdo legal as normas em causa, que constituem, a nosso ver, uma garantia do contribuinte.

Esta é talvez uma das questões que, em sede de procedimento de inspecção tem gerado mais conflitos e, nessa medida, mais tem sido alvo de apreciação por parte da nossa jurisprudência. E

⁴⁷⁰ Consideram-se, nos termos do artigo 63.º-B n.º 10 da LGT, documentos bancários qualquer documento ou registo, independentemente do respectivo suporte, em que se titulem, comprovem ou registem operações praticadas por instituições de crédito ou sociedades financeiras no âmbito da respectiva actividade.

⁴⁷¹ De referir que, também nos termos do n.º 5 do artigo 36.º do RCPIT, o pedido judicial de acesso a informação bancária relevante relativa a familiares e terceiros que se encontrem em relação especial com o sujeito passivo, suspende o prazo do procedimento de inspecção.

esta tem sido pacífica e uniforme quanto à única consequência a retirar do incumprimento de tal prazo de seis meses: e esta é que, uma vez que o prazo de caducidade do direito à liquidação se suspende com o início do procedimento, cessa este efeito suspensivo, contando-se o prazo desde o início, como se a mesma não tivesse ocorrido. Assim, a única consequência para inobservância do prazo de seis meses é apenas e só a não suspensão do prazo de caducidade, nos termos do n.º 1 do artigo 46.º da LGT, não tendo esse incumprimento qualquer outra consequência, nomeadamente em termos de vício que possa afectar a própria liquidação⁴⁷². Por outras palavras, a ultrapassagem do prazo do procedimento inspectivo não consubstancia vício invalidade da liquidação, não se comunicando a esta.⁴⁷³ Como se refere no acórdão do STA de 29-11-2006, processo n.º 0695/06, «*tudo se passa como se não tivesse sido feita a inspecção, correndo o prazo de caducidade continuamente e sem qualquer suspensão*»⁴⁷⁴. Além disso esta questão já foi inclusivamente submetida à apreciação do Tribunal Constitucional, que no seu acórdão n.º 457/08, de 25-09-2008, se pronunciou pela não inconstitucionalidade. Há no entanto que sublinhar a existência de um acórdão, embora nos pareça uma posição isolada, num caso em que o prazo de seis meses de duração do procedimento foi ultrapassado, o mesmo teve como consequência a atribuição de um efeito invalidante da liquidação – acórdão do TCA Sul de 09-12-2008, processo n.º 02504/08.

Contudo, a propósito deste artigo 46.º n.º 1 da LGT, para se aferir se o prazo de seis meses foi ou não ultrapassado afigura-se necessário apurar com precisão a data de início e fim do procedimento, partindo do pressuposto que estes são os momentos determinantes para contagem de tal prazo. Vejamos primeiro quais os pressupostos para que possa ocorrer a suspensão do prazo de caducidade⁴⁷⁵. A redacção do referido preceito prevê que: «*O prazo de*

⁴⁷² Neste sentido, vide GUERREIRO, ANTÓNIO LIMA, *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa, Rei dos Livros, 1999, pág. 221-222.

⁴⁷³ Além disso, nem esse incumprimento do prazo põe em causa a caducidade do direito à liquidação. A propósito desta situação, a mesma estava prevista no n.º 5 do artigo 45.º da LGT, na redacção dada pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho que previa que, uma vez instaurado o procedimento de inspecção tributária, o direito de liquidar os tributos incluídos no âmbito da inspecção caduca no prazo de seis meses após o termo do prazo fixado para a sua conclusão, sem prejuízo das prorrogações previstas no RCPIT. O que significava que, ao abrigo desta disposição, uma vez concluído o procedimento de inspecção, previsto no artigo 36.º do RCPIT, a Administração tributária dispunha de seis meses para notificar a liquidação adicional, sob pena de, não o fazendo, caducar o direito à liquidação do imposto. No entanto esta norma foi posteriormente revogada pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2003).

⁴⁷⁴ Neste sentido pode ver-se também acórdão do TCA Sul de 24-05-2011, processo n.º 04311/10: «*A ultrapassagem do prazo de duração do procedimento de inspecção não culmina de anulação a posterior liquidação, mas tão só o de não contar como período de suspensão no decurso do prazo de caducidade do direito à liquidação*». Podem ainda ver-se os acórdãos do STA de 27-02-2008, processo n.º 0955/07, de 07-05-2008, processo n.º 0102/08, de 04-06-2008, processo n.º 0103/08, de 10-12-2008, processo n.º 080/08.

⁴⁷⁵ Convém referir que, estando em causa a suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação, e na medida em que a caducidade constitui uma garantia dos contribuintes, o Tribunal Constitucional, no seu acórdão n.º 84/2003, processo n.º 531/99) apreciou a eventual ilegalidade ou inconstitucionalidade da norma prevista na alínea 18) do artigo 2.º da Lei n.º 4/98

caducidade suspende-se com a notificação ao contribuinte nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da acção de inspecção externa, cessando, no entanto, esse efeito, contando-se o prazo do seu início, caso a duração da inspecção externa tenha ultrapassado o prazo de seis meses, após a notificação».

A primeira conclusão a retirar é que apenas e só o início do procedimento de inspecção externa suspende o prazo de caducidade do direito à liquidação, início esse determinado através da assinatura da ordem de serviço por parte do sujeito passivo nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 51.º da LGT. De fora ficam naturalmente os procedimentos de inspecção internos, bem como os procedimentos que embora sejam externos, tenham apenas como objectivo a consulta, recolha e cruzamento de elementos, uma vez que nestes casos não é necessária ordem de serviço para esse efeito, ao abrigo do artigo 46.º n.ºs 4 alínea a) e 5 do RCPIT, nem de notificação prévia exigida pela o artigo 51.º n.º 1 alínea a) do RCPIT.

Tem pois toda a relevância relembrar aqui o que foi dito a propósito da classificação do procedimento de inspecção, nomeadamente quanto ao lugar (procedimento interno e procedimento externo), bem como todas as considerações quanto à sua qualificação formal face aos actos material e efectivamente praticados. Assim, para efeitos de suspensão do prazo de caducidade, só o início do procedimento de inspecção externo, consubstanciado na notificação do mesmo ao sujeito passivo (através da assinatura da respectivo ordem de serviço) e a prática posterior dos correspondentes actos materiais de inspecção (recolha, análise, verificação, comprovação de elementos) determinam a suspensão do prazo⁴⁷⁶. Por outras palavras, e como afirmam de forma certa NUNO DE OLIVEIRA GARCIA e RITA CARVALHO NUNES, a suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação não decorre automaticamente da mera abertura do procedimento de inspecção externo, nomeadamente se posteriormente se constatar que não foram praticados os necessários actos de inspecção⁴⁷⁷. Como dissemos no capítulo deste estudo

de 4 de Agosto – lei de autorização legislativa – e, em consequência, do artigo 46.º n.º 1 da LGT. A referida autorização legislativa mencionava a necessidade de revisão dos pressupostos da suspensão do prazo de caducidade e da interrupção da prescrição. O TC, embora reconheça que a referida norma não esclareça os termos que devem configurar os pressupostos da suspensão do prazo de caducidade da liquidação, tal não significa que tenha de existir uma norma autorizadora a dizê-lo.

⁴⁷⁶ Neste sentido, vide GUERREIRO, ANTÓNIO LIMA, *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa, Rei dos Livros, 1999, pág. 222.

⁴⁷⁷ Cfr. GARCIA, NUNO DE OLIVEIRA e NUNES, RITA CARVALHO, *Inspecção Tributária Externa e a Relevância dos Actos Materiais de Inspecção*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º 1, Ano IV, Março de 2011, Coimbra, Almedina, 2011, pág. 257. Sendo certo que, como referem os mesmos autores, não pode ser considerado como acto material de inspecção a deslocação dos serviços de inspecção para notificação do sujeito passivo do início do procedimento de inspecção, ou seja. A deslocação para assinatura da ordem de serviço que determina a abertura do mesmo. Este é também o entendimento de DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES, JORGE LOPES DE SOUSA que afirmam que o período de seis meses não é o da efectiva inspecção mas o

relativo à natureza e tipologia dos actos de inspecção, os actos materiais de inspecção realizados no decurso do procedimento de inspecção externo, traduzem-se na recolha material e física de elementos de informação, documentos, e eventualmente bens do sujeito passivo (como computadores) bem com a análise comparativa entre os elementos recolhidos com elementos dos quais a Administração já dispunha anteriormente.

Assim, temos como pressupostos da suspensão, por um lado, que esteja em causa uma acção de inspecção externa, ou seja, em que os actos de inspecção são total ou parcialmente praticados nas instalações dos sujeitos passivos, e, por outro, que a mesma acção não ultrapasse o prazo de seis meses de duração (salvo nos casos de prorrogação devidamente justificada e fundamentada). Há pois que apurar, para aferir este prazo, quais os momentos que marcam o início e fim deste prazo. E é aqui que se podem gerar muitas dúvidas. Isto porque, a redacção da lei não é clara, deixando margem de interpretação. É que a lei fala, para efeitos de suspensão do prazo de caducidade em “acção de inspecção externa” e não em “procedimento de inspecção”. Verifica-se pois uma imprecisão terminológica que convém esclarecer. É que início e fim da acção de inspecção e início e fim do procedimento de inspecção não coincidem totalmente. O início do procedimento ocorre na data em que é assinada a ordem de serviço (artigo 46.º n.º 3 e 57.º n.ºs 1 e 2 da LGT) ou em que é assinado o despacho pelo superior hierárquico que determinou a realização do procedimento ou determinou a prática do acto (artigo 46.º n.ºs 4, 5 e 6 e artigo 51.º)⁴⁷⁸. Neste caso, o início do procedimento e o início da acção inspectiva coincidem temporalmente. Mas o mesmo já não sucede com o seu termo.

Tem sido entendimento generalizado que o procedimento de inspecção termina com a notificação ao sujeito passivo do relatório final de inspecção, nos termos do artigo 62.º do RCPIT,

que decorre desde a notificação, pressupondo que tenha havido uma inspecção externa efectiva, pois se esta não se seguir à notificação, não haverá qualquer suspensão do prazo de caducidade - *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, Lisboa, Vislis, 3.ª edição, 2003., pág. 212.

⁴⁷⁸ Esta situação é hoje clara face à letra do n.º 2 do artigo 51.º do RCPIT, redacção esta resultante da alteração introduzida pela Lei n.º 50/2005, de 30 de Agosto. Porém, nem sempre foi assim, pois até à introdução desta redacção não era pacífico o entendimento sobre qual a data que determinava o início formal do procedimento de inspecção. Nos termos da anterior redacção do artigo 51.º estabelecia-se que «da ordem de serviço ou de despacho que determinou o procedimento de inspecção, será no início deste, entregue uma cópia ao sujeito passivo ou obrigado tributário» (n.º 1) e «o sujeito passivo ou obrigado tributário ou o seu representante devem assinar a ordem de serviço indicando a data da notificação» (n.º 2). A jurisprudência entende – ver entre outros acórdãos do TCA Sul de 09-06-2009, processo n.º 02729/08, de 06-10-2009, processo n.º 02941/09 - que até à alteração do artigo 51.º do RCPIT, o termo inicial da contagem do prazo para a conclusão do procedimento de inspecção conta-se desde a data em que tal início foi notificado ao sujeito passivo, nos termos do artigo 49.º do RCPIT, ou seja, desde a data da notificação da carta-aviso e não desde a data da ordem de serviço ou despacho que determinou o procedimento. Por sua vez, MARTINS ALFARO, considera ser a notificação prevista no artigo 51.º (na redacção anterior) que «marca, formalmente, o início do procedimento externo de inspecção - *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária Comentado e Anotado*, Lisboa, Áreas, 2003, pág. 377.

ou seja, é nesta data que se pode aferir o cumprimento ou não do prazo de seis meses. De facto a conclusão do procedimento ocorre com a notificação do relatório final. Mas, para efeitos de contagem do prazo de caducidade, não é tão líquido assim que o momento determinante seja a notificação do relatório de inspecção. Isto porque antes da notificação do relatório, ocorre a notificação da nota de diligência que dá a conhecer ao sujeito passivo a conclusão da prática dos actos de inspecção, ou seja, da acção inspectiva propriamente dita, mas não do procedimento de inspecção. Para a Administração tributária, esta nota de diligência determina apenas a conclusão da prática de actos de inspecção, fazendo iniciar a contagem do prazo de dez dias para efeitos de notificação do projecto de conclusões do relatório, ou seja, conclui-se apenas uma das fases do procedimento de inspecção. Tem sustentado a Administração que o artigo 46.º n.º 1 da LGT ao mencionar a expressão “duração da inspecção externa”, para efeitos de determinação do prazo de seis meses aferido entre o início e o fim do procedimento, este se refere ao início do procedimento de inspecção, que se afere pela assinatura da ordem de serviço ou despacho (artigo 51.º do RCPIT) e o fim do procedimento, aferido através da data de notificação do relatório final de inspecção (artigo 61.º do RCPIT).

Assim, quer para a Administração tributária (como se compreende, já que se trata de um entendimento que serve os seus interesses), quer para a maioria da jurisprudência e doutrina o prazo de suspensão da caducidade é o prazo máximo, legalmente estabelecido de seis meses do procedimento de inspecção e não a duração efectiva da acção de inspecção – leia-se, a duração da prática de actos de inspecção até à conclusão dos mesmos, aferido através da nota de diligência da sua conclusão. É este o entendimento vertido, por exemplo, no acórdão do STA de 30-11-2010, processo n.º 0669/10 onde se pode ler que: *«A eficácia suspensiva da inspecção externa no decurso do prazo de quatro anos para liquidar os tributos mantém-se para além da prática dos actos externos da inspecção, apenas cessando como o fim do procedimento inspectivo concretizado na notificação do relatório final ao contribuinte, no pressuposto que tal tenha ocorrido dentro do prazo de seis meses após a notificação ao contribuinte da ordem de serviço ou despacho no início da acção de inspecção externa»*⁴⁷⁹.

De referir que este prazo de seis meses é um prazo limite, o qual não pode ser ultrapassado, sob pena de não ocorrer a suspensão do prazo de caducidade. Tal significa que se a acção

⁴⁷⁹ Neste sentido pode ainda ver-se os acórdãos do STA dde 07-12-2005, processo n.º 993/05, de 02-02-2006, processo n.º 769/05, de 16-09-2009, processo n.º 473/09 e de 20-10-2010, processo n.º 112/10.

inspectiva durar efectivamente menos de seis meses, o prazo de inspecção, conforme se refere no acórdão do STA de 07-12-2005, processo n.º 0993/05, corresponde ao prazo efectivo: *“compreende-se que o prazo de caducidade se suspenda durante a inspecção, tendo o legislador entendido ser suficiente, para o efeito, o prazo de seis meses – artigo 36.º n.º 2 do RCPIT – por modo que, a ser ultrapassado, não há suspensão. Mas tal desiderato – de o prazo de caducidade não correr enquanto a Administração Fiscal colhe elementos para esclarecer a situação tributária do contribuinte (que no entendimento legal, é de seis meses) – não exige mais que a suspensão do prazo pelo período de inspecção. Resta é saber se, é o prazo de duração efectiva do procedimento de inspecção ou se é o prazo de duração efectiva dos actos de inspecção externa. No entendimento do acórdão acima citado (de 07-12-2005, processo n.º 0993/05), contrariando a Administração tributária e a maioria da jurisprudência, entendeu-se que a suspensão apenas decorreu entre a data da assinatura da ordem de serviço pelo sujeito passivo e a data da emissão da nota de diligência que deu por concluída a prática dos actos de inspecção muito embora no aresto em causa não se tenha desenvolvida argumentação que a explicasse a opção do julgador (esta conclusão retira-se da matéria de facto dado como provada na decisão em causa),*

Para além do referido acórdão – que aparece como uma decisão isolada e em sentido contrário de outras decisões –, esta posição é também sustentada por JOÃO RICARDO CATARINO⁴⁸⁰, com a qual concordamos e que por isso acompanharemos de perto. Como refere o referido Autor, o conceito de «acção de inspecção externa» não coincide com o conceito de «procedimento de inspecção», pois a acção de inspecção integra o procedimento, constitui uma das fases deste, nomeadamente a da prática dos actos de inspecção. Assim, uma vez que o artigo 46.º n.º 1 da LGT se refere expressamente a «acção de inspecção externa», parece-nos que, para efeitos do termo da suspensão do prazo de caducidade o momento a considerar é o da notificação da conclusão dos actos inspecção, nos termos do artigo 61.º n.º 1 do RCPIT.

É certo que esta conclusão da prática dos actos de inspecção externa não configura o fim do procedimento, o qual, de acordo com o n.º 2 do artigo 62.º do RCPIT, só se conclui com a notificação do relatório final ao contribuinte. Mas isso não significa que seja este o momento determinante para efeitos do artigo 46.º n.º 1 da LGT, ou seja, a eficácia suspensiva da

⁴⁸⁰ Cfr. CATARINO, JOÃO RICARDO, *A necessidade de densificação da «acção de inspecção externa»*, in Revista TOC n.º 128, Ano XI, Novembro de 2010, pág. 55.

inspecção externa apenas se mantém entre o início da acção de inspecção (que como já vimos coincide com o início do procedimento) e a notificação da conclusão dos actos de inspecção, não se mantendo por isso para além desta e até à notificação do relatório final. Para JOÃO RICARDO CATARINO, «o que se dispõe no RCPIT ajuda-nos a densificar o conceito de “procedimento de inspecção” mas deve ser articulado com a expressão “inspecção externa” prevista no artigo 46.º da LGT. A leitura conjugada dos artigos 60.º, 61.º e 62.º do RCPIT permite concluir que nele se distingue entre “actos de inspecção”, “procedimento de inspecção” e “relatório de inspecção”. O artigo 61.º do RCPIT dispõe que os actos de inspecção se consideram concluídos na data de notificação da nota de diligência emitida pelo funcionário incumbido do procedimento de inspecção. Quer isto dizer que, no termo da acção de inspecção, o funcionário está obrigado a elaborar a nota de diligência desse termo e a notificá-la ao contribuinte inspeccionado»⁴⁸¹. Esta nota escrita – notificação da conclusão dos actos – visa, segundo o Autor, «dar a conhecer, entre outros, o momento exacto dessas diligências externas de inspecção. E com isso, permitir-lhe controlar o tempo de suspensão do prazo de caducidade previsto no artigo 46.º da LGT». Parece-nos fazer sentido que assim seja, pois o objectivo do legislador terá sido no sentido de atribuir eficácia suspensiva do prazo de caducidade aos actos de inspecção propriamente ditos, de recolha e análise de elementos, - que correspondem à acção de inspecção externa – deixando de fora os actos internos posteriores que se seguem à conclusão dos actos externos. É que sendo um dos elementos interpretativos das normas, a unidade do sistema jurídico (artigo 9.º do Código Civil)⁴⁸², não podemos esquecer que o procedimento de inspecção interno – leia-se prática de actos de inspecção internos – não tem qualquer efeito suspensivo do prazo de caducidade, pelo que a atribuição dessa eficácia a esses actos, ainda que integrados num procedimento externo, não parecem fazer sentido. No entendimento do citado Autor, a fazer vencimento a tese de que a eficácia suspensiva se prolonga por todo o procedimento de inspecção e não apenas pela acção de inspecção externa (como aliás a própria lei o prevê expressamente) a mesma não tem correspondência com o sentido literal, lógico e sistemático da lei⁴⁸³.

⁴⁸¹ Cfr. CATARINO, JOÃO RICARDO, *A necessidade de densificação da «acção de inspecção externa»*, in Revista TOC n.º 128, Ano XI, Novembro de 2010, pág. 58.

⁴⁸² De acordo com o artigo 9.º do Código Civil, interpretar a lei é fixar o seu sentido e o alcance com que ela deve valer, ou seja, determinar o seu sentido e alcance decisivos; o escopo final a que converge todo o processo interpretativo é o de pôr a claro o verdadeiro sentido e alcance da lei - ANDRADE, MANUEL, *Ensaio Sobre a Interpretação das Leis*, Coimbra, Arménio Amado, 3.ª edição, 1978, págs. 21 a 26.

⁴⁸³ Aliás, a propósito das regras de interpretação da lei, e embora determine o n.º 1, do artigo 9.º do Código Civil, que à actividade interpretativa não basta o elemento literal das normas e que é essencial a vontade do legislador, captável no quadro do sistema jurídico, das condições históricas da sua formulação e, numa perspectiva actualista, na especificidade do tempo em que são

6.4. LIMITES ESPACIAIS

Vistos os limites temporais é altura de analisar os limites espaciais da actividade inspectiva.

Como já se disse, nos termos do artigo 63.º n.º 1 alínea a) da LGT e 28.º n.º 2 alínea a) do RCPIT, uma das garantias do exercício da actividade inspectiva passa pelo acesso às instalações e dependências da entidade inspeccionada pelo período de tempo necessário ao seu exercício. Porém este acesso não é ilimitado e absoluto.

Desde logo e à cabeça surgem os limites impostos pela própria delimitação da competência territorial da inspecção tributária que resulta do artigo 16.º do RCPIT. Este preceito define como critério de atribuição de competência territorial, quanto aos serviços periféricos regionais e locais a localização do domicílio ou sede dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários⁴⁸⁴.

Esta fixação de competência territorial pode no entanto sofrer alguns desvios que passam pela atribuição de competência independentemente da localização da sede ou domicílio dos sujeitos passivos a inspeccionar. Uma primeira situação prende-se com a atribuição de competência directamente aos serviços centrais (DSIT) relativamente a sujeitos passivos designados pelo Director-Geral dos Impostos, bem como os que constem de despacho publicado no Diário da República⁴⁸⁵. Esta metodologia de inspecção encontra-se relacionada com o denominado acompanhamento permanente, que é focada e dirigida aos sujeitos passivos de maior relevância, isto é, aqueles contribuintes que apresentam um maior volume de facturação, que integram sectores de actividade económica que apresentam maior índice e risco de fuga e evasão fiscal, bem como grupos de sociedades que optaram pelo regime especial de tributação previsto no artigo 63.º do Código do IRC e que, atendendo à sua dimensão, em caso de incumprimento a redução de arrecadação de receitas pode ter um impacto significativo. Este

aplicadas, em bom rigor o elemento literal é, como não podia deixar de ser, o ponto de partida para a interpretação, dispondo o n.º 3 do mesmo normativo que, por apelo a critérios de objectividade, o intérprete, na determinação do sentido prevalente da lei, deve presumir o acerto das soluções consagradas e a expressão verbal adequada – Vide LIMA, PIRES DE e VARELA, ANTUNES, *Código Civil Anotado*, Volume I, 3.ª edição., págs. 58 e 59. Além disso parece-nos ainda que, perante as regras de interpretação da lei que resultam do artigo 9.º do Código Civil, a regra não é a de que onde a lei não distingue não pode o intérprete distinguir, mas, ao invés, a de que onde a lei não distingue deve o intérprete distinguir sempre que dela resultem ponderosas razões que o imponham – e neste caso parece-nos que o legislador pretendeu, quanto ao artigo 46.º n.º 1 da LGT distinguir «procedimento de inspecção» de «acção de inspecção externa».

⁴⁸⁴ Cfr. artigo 16.º n.º 1 alíneas b) e c) do RCPIT.

⁴⁸⁵ Cfr. artigo 16.º n.º 1 alínea a) e n.º 2 do RCPIT.

acompanhamento permanente, que se traduziu na criação de um cadastro especial de contribuintes, tem sobretudo incidido sobre⁴⁸⁶:

- Entidades sob a supervisão ou registadas no Banco de Portugal, no Instituto de Seguros de Portugal ou na Comissão do Mercado de Valores Mobiliários;
- Entidades associadas da Liga Portuguesa de Futebol Profissional, clubes ou sociedades desportivas;
- Pessoas colectivas com um volume de negócios superior a determinado ao montante (a ser fixado por despacho do Director-Geral dos Impostos);
- Empresas cujo objecto social, actividade desenvolvida, de carácter transnacional, ou operações económicas realizadas exijam o recurso a metodologias de inspecção de especial complexidade (por despacho do Director-Geral dos Impostos);
- Sociedades integradas em grupos abrangidos pelo regime especial de tributação dos grupos de sociedades, nos termos do artigo 63.º do Código do IRC, em que alguma dessas sociedades, dominante ou dominada, conste do Cadastro Especial de Contribuintes;
- Sociedades integradas em grupos abrangidos cujo volume de negócios global do grupo seja superior a determinado montante a definir por despacho do director-geral dos Impostos (a ser fixado por despacho do Director-Geral dos Impostos).

Além disso, podem ainda ser incluídos no âmbito das competências dos serviços centrais, mediante despacho fundamentado do Director-Geral dos Impostos, sujeitos passivos e demais obrigados tributários que apresentem elevados montantes de impostos pagos ou em fase de cobrança executiva, elevados valores de imposto em situação de pedido de reembolso, situação de crédito de imposto, de elevado valor, sem o respectivo pedido de reembolso ou cuja situação tributária revista elevado grau de complexidade. Este cadastro especial de contribuintes normalmente tem um período de vigência de quatro anos. Convém lembrar que os critérios de inclusão dos sujeitos passivos no acompanhamento permanente são definidos no PNAIT.

Este acompanhamento permanente apresenta uma dupla vantagem: por um lado possibilita uma uniformização de procedimentos, concretizando uma igualdade entre todos estes

⁴⁸⁶ Cfr. despacho n.º 5515/2005, de 2 de Março (Diário da República, II Série n.º 52), despacho n.º 14412/2005, de 30 de Junho (Diário da República, II Série n.º 124), despacho n.º 28233/2008, 4 de Novembro (Diário da República, II Série n.º 214) e despacho n.º 12194/2009, de 21 de Maio (Diário da República, II Série, n.º 98) e

contribuintes, e, por outro, permite ainda, em caso de incumprimento, uma rápida detecção e intervenção, minimizando e reduzindo ao máximo os efeitos desse incumprimento.

Além disso, mesmo os actos de inspecção praticados pelos serviços periféricos regionais e locais podem também estender-se a áreas territoriais diversas daquelas da área territorial a que pertencem, mediante decisão fundamentada, da entidade que os tiver ordenado. nos termos do artigo 17.º do RCPIT.

De sublinhar ainda que, para terminar esta questão da limitação espacial resultante da atribuição de competência territorial que, tal como afirma ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, «*É legítima a oposição do contribuinte à acção de inspecção efectuada por órgão ou por órgãos material ou territorialmente incompetentes da administração tributária (...)*»⁴⁸⁷.

Passemos agora a outra limitação espacial à actividade inspectiva e que diz respeito ao local da prática dos actos de inspecção. Em primeiro lugar deve-se salientar que, nos termos do artigo 63.º n.º 1 alínea a) da LGT e do artigo 28.º n.º 2 alínea a) do RCPIT os órgãos da inspecção tributária, em concreto os seus funcionários tem direito a aceder livremente às instalações e dependências da entidade inspeccionada. Porém, este acesso não é assim tão ilimitado quanto estas normas parecem dar a entender.

A actividade inspectiva, por regra, sempre que envolva a verificação da contabilidade, livros de escrituração ou outros documentos relacionados com a actividade da entidade a inspeccionar, realiza-se nas instalações ou dependências onde estejam ou devam legalmente estar localizados os elementos, bem como noutros locais do exercício da actividade da entidade inspeccionada que contenham elementos complementares⁴⁸⁸. Ou seja, à partida, estes actos de inspecção deverão ser praticados, em regra, quanto às pessoas colectivas, na sede do sujeito passivo, e nas pessoas singulares, no escritório do sujeito passivo. Além disso, os actos poderão também ser praticados no escritório do TOC, caso o sujeito passivo inspeccionado o tenha, desde que os elementos necessários estejam aí localizados. Como bem refere MARTINS ALFARO, esta limitação constitui igualmente uma importante garantia do contribuinte, pois impede que «*o procedimento de inspecção possa ser interno, devendo necessariamente revestir a natureza de procedimento*

⁴⁸⁷ Cfr. GUERREIRO, ANTÓNIO LIMA, *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa, Rei dos Livros, 1999, pág. 289.

⁴⁸⁸ Cfr. artigo 34.º n.º 1 e 3 do RCPIT.

*de inspecção externo. E, ao fazê-lo, acautela e previne que um funcionário da inspecção tributária possa exigir ao contribuinte que se desloque aos serviços da administração fiscal com a finalidade de ali apresentar a sua contabilidade, os seus livros de escrituração ou outros documentos relacionados com a sua actividade.»*⁴⁸⁹. Ainda assim, acrescentamos nós, em nome do bom senso e da adequação e proporcionalidade, esta regra não deve ser levada ao extremo, ou seja, a mesma não deve impedir que não possa ser solicitado um ou outro documento ou esclarecimento ao contribuinte e este se desloque aos serviços da Administração. Mas a regra é, e deve ser sempre, a da prática dos actos de inspecção nas instalações ou dependências do contribuinte.

Esta regra não é no entanto absoluta, podendo os actos de inspecção realizar-se noutro local por solicitação dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, desde que o motivo seja justificado e atendível e não comprometa o normal desenrolar do procedimento de inspecção⁴⁹⁰, Caso a entidade inspeccionada não disponha de instalações ou dependências para o exercício da actividade, os actos de inspecção podem realizar-se no serviço da administração tributária da área do seu domicílio ou sede⁴⁹¹.

Por fim, temos uma outra limitação, mas esta de cariz externo que se prende com as próprias fronteiras físicas. Esta limitação ganha contornos mais relevantes na medida em que nos dias de hoje são cada vez mais as operações e relações económicas entre contribuintes, de natureza internacional, funcionando aqui as fronteiras físicas dos países como um grande limite ou constrangimento à prática dos actos de inspecção. Esta problemática não diz tanto respeito à questão da incidência das leis tributárias no espaço mas sim, como refere ALBERTO XAVIER, «*ao seu âmbito de eficácia, ou seja, à esfera dentro da qual os órgãos nacionais de aplicação do direito podem praticar actos de império tendentes à sua aplicação*»⁴⁹². A regra nesta matéria é, e na ausência de mecanismos de cooperação, a proibição da prática de actos de inspecção por autoridades públicas de um Estado no território de outro Estado. Assim, quaisquer diligências de natureza procedimental tendentes à obtenção de provas, ou seja, ordens e notificações da Administração tributária com vista à obtenção de informações ou exibição de documentos

⁴⁸⁹ Cfr. ALFARO, MARTINS, *Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária Comentado e Anotado*, Lisboa, Áreas, 2003, pág. 282.

⁴⁹⁰ Cfr. artigo 34.º n.º 2 do RCPIT.

⁴⁹¹ Cfr. artigo 34.º n.º 4 do RCPIT.

⁴⁹² XAVIER, ALBERTO. *Direito Tributário Internacional*, Coimbra, Almedina, 2.ª edição, 2007, pág. 764.

relevantes para a instrução do procedimento de inspecção não são exequíveis fora do território nacional, isto é, «*no Estado estrangeiro em que eventualmente resida o respectivo destinatário (ainda que nacional do Estado que as emitiu) ou em que eventualmente se localizem as provas materiais (documentos) por elas abrangidas*»⁴⁹³.

A única forma de ultrapassar esta limitação é, como já se disse, através de mecanismos internacionais de cooperação, pelo que se impõe nesta altura recuperar e enfatizar alguns pontos já abordados no capítulo respeitante ao cruzamento de informação, nomeadamente quanto à cooperação administrativa internacional.

A nível internacional esta troca de informações é assegurada quer através das CDT, quer através dos ATI. No que concerne aos ATI nomeadamente quanto à possibilidade da prática de actos de inspecção, estes acordos celebrados pelo Estado português, contemplam a possibilidade de as autoridades fiscais nacionais poderem, mediante autorização do outro Estado/jurisdição, deslocar-se ao território de forma a poderem entrevistar indivíduos e examinarem registos. Porém, e como também já se disse, esta meio afigura-se de difícil concretização pois depende de consentimento prévio por escrito das pessoas interessadas. Por outro lado, estes acordos permitem ainda que as autoridades fiscais nacionais possam, mediante solicitação e autorização nesse sentido, assistir a uma investigação fiscal no território desse Estado/jurisdição.

Quanto às CDT, também estas permitem, nos termos do artigo 26.º da Convenção Modelo da OCDE uma efectiva troca de informações entre as autoridades competentes dos Estados contraentes, relevantes para a aplicação da respectiva convenção. Nas palavras de ALBERTO XAVIER, a troca de informações ao abrigo das CDT é obrigatória, ou seja, não é uma mera faculdade que pode ou não ser cumprida; é supletiva, pois a legitimidade da sua requisição depende do prévio exercício, sem sucesso, dos meios previstos na legislação interna do Estado requerente; é provocada, pois a informação não é prestada espontaneamente, dependendo de expressa formulação pelo Estado requerente; é secreta, já que a informação prestada só pode ser comunicada às autoridades a quem compete a liquidação ou cobrança de impostos objecto da Convenção; e, por fim, especial, visto que o pedido de informação tem de incidir sobre um

⁴⁹³ XAVIER, ALBERTO. *Direito Tributário Internacional*, Coimbra, Almedina, 2.ª edição, 2007, pág. 765.

caso concreto e específico⁴⁹⁴. De salientar ainda que, no sentido de efectivar as disposições das CDT, tendo como base o referido artigo 26.º e com o intuito de eliminar qualquer tipo de constrangimento a tal comunicação, têm vindo assim a ser promovidas negociações em matéria de assistência mútua administrativa em sede de impostos sobre o rendimento, com vista a reforçar os mecanismos necessários à troca de informações entre as respectivas autoridades fiscais. Estes protocolos assumem especial relevância na medida em que a troca de informação é automática, não sendo necessário qualquer pedido especial, já que os signatários destes protocolos no fim de cada ano civil trocarão automaticamente informação respeitante aos rendimentos obtidos por pessoas singulares e colectivas, relativamente aos impostos e rendimentos abrangidos pela Convenção. Além disso, também ao abrigo deste protocolo é possível aos funcionários das autoridades fiscais portuguesas deslocarem-se ao território do outro Estado e aí proporem que se procedam a operações de controlo e fiscalização, nomeadamente:

- casos em que se verifiquem indícios de irregularidades significativas a nível internacional ou de fraude fiscal em um ou em ambos os Estados;
- casos cuja complexidade justifique a presença de funcionários de ambos os Estados;
- casos em que o prazo de caducidade corra o risco de ser ultrapassado;
- investigações normais no âmbito de acções bilaterais ou multilaterais.

A nível comunitário importa igualmente sublinhar alguns mecanismos que de alguma forma permitem ultrapassar estes limites espaciais resultante das fronteiras, com destaque para a Directiva 2011/16/UE do Conselho de 15 de Fevereiro de 2011 (no domínio da tributação directa) que reconhece a obrigatoriedade da troca automática de informação, sem condições prévias, como o meio mais eficaz de reforçar o correcto estabelecimento dos impostos em situações transfronteiriças e de combater a fraude. Relativamente aos ATI e às CDT, o regime comunitário tem a vantagem de contemplar a troca automática e espontânea de informação. Além disso, para o que aqui interessa, prevê a possibilidade de, mediante acordo, um Estado-membro autorizar a presença de funcionários de outro Estado-Membro no seu território⁴⁹⁵.

⁴⁹⁴ XAVIER, ALBERTO. *Direito Tributário Internacional*, Coimbra, Almedina, 2.ª edição, 2007, pág. 773.

⁴⁹⁵ Cfr. artigo 11.º da Directiva 2011/16/UE.

6.5. LIMITES MATERIAIS

6.5.1. OS ACTOS DE INSPECÇÃO TRIBUTÁRIA E OS DIREITOS FUNDAMENTAIS

Para construção deste capítulo do nosso estudo, iremos partir de uma frase que, atenta a sua clareza, constitui quanto a nós o ponto de partida ideal para o desenvolvimento do mesmo. A esta frase assim: *«Los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico. La Constitución no contiene ningún fundamento expreso que permita sacrificar la libertad o la justicia, para conseguir de este modo un incremento de la justicia tributaria»*⁴⁹⁶.

Antes de entrarmos nos direitos específicos que nos parecem mais afectados pela prática dos actos de inspecção convém previamente tecer, ainda que de forma breve, algumas considerações de forma a enquadrar esta temática dos direitos fundamentais, nomeadamente no que diz respeito à possibilidade destes sofrerem restrições.

O poder de inspecção e consequentemente a actividade inspectiva como também já vimos anteriormente constitui uma imposição do sistema fiscal tal como consagrado na Constituição, no sentido de atingir a justiça e igualdade fiscal, concretizado através do princípio da capacidade contributiva, para dessa forma assegurar as receitas que permitam ao Estado prosseguir com os seus fins de satisfação colectiva. Para o atingir é necessário que sejam restringidos ou condicionados determinados direitos, liberdades e garantias.

De tudo aquilo que já ficou demonstrado ao longo deste estudo, é notório que a actividade inspectiva pode em muitas, senão mesmo em todas as situações, colidir com direitos fundamentais, pelo que estes constituem, como não podia deixar de ser, também um limite à actividade inspectiva.

Podemos definir os direitos fundamentais como sendo os que *«conferem posições jurídicas subjectivas individuais e permanentes, com a finalidade principal de proteger a liberdade e a dignidade das pessoas»*⁴⁹⁷. Os direitos fundamentais consagrados no nosso ordenamento jurídico

⁴⁹⁶ DOMINGUEZ, AITOR ORENA, *Discrecionalidad, Arbitrariedad e Inicio de Actuaciones Inspectoras*, Navarra, Thomson Aranzadi, 2006.

⁴⁹⁷ Cfr. ANDRADE, JOSÉ CARLOS VIEIRA DE, *OS DIREITOS FUNDAMENTAIS NA CONSTITUIÇÃO PORTUGUESA DE 1976*, Coimbra, Almedina, 3.^a edição, 2006, pág. 87.

(e na generalidade dos países civilizados) assentam no princípio da dignidade humana. A vida privada e o desenvolvimento da personalidade constituem por isso manifestações da dignidade da pessoa (que como veremos à frente não é exclusivo das pessoas físicas, sendo também extensível às pessoas jurídicas). Como afirma JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE «*a Constituição Portuguesa, tal como as suas congéneres europeias, integra o estatuto dos indivíduos na sociedade política num sistema de valores, em que o valor fundamental é o da dignidade da pessoa humana individual, emblematicamente afirmado no seu primeiro artigo como o valor primário em que se baseia o Estado*». Para o mesmo Autor, «*os direitos fundamentais constituem os pressupostos elementares de uma vida humana livre e digna, tanto para o indivíduo como para a comunidade: o indivíduo só é livre e digno numa comunidade livre; a comunidade só é livre e digna se for composta por homens livres e dignos.*»⁴⁹⁸.

Estes direitos fundamentais estão ligados à própria personalidade, devendo o seu exercício adequar-se e consolidar-se no estrito cumprimento do princípio da dignidade da pessoa humana, devendo esta ser a expressão dirigida ao homem, concreta e individualmente considerada, entendida materialmente e não apenas formalmente, como bem tutelado por esses direitos – que constituem «*a base jurídica da vida humana no seu nível actual de dignidade*», que têm a sua «*fonte ética na dignidade da pessoa, de todas as pessoas*»⁴⁹⁹.

Os preceitos constitucionais que consagram os direitos, liberdades e garantias são normas de aplicação directa, pois como prevê o artigo 18.º n.º 1 da CRP, são directamente aplicáveis e vinculam as entidades públicas e privadas, isto é não carecem de legislação infraconstitucional para ter aplicabilidade, apenas podendo sofrer restrições nos casos expressamente previstos na lei (n.º 2 do artigo 18.º). Em bom rigor, nenhum direito pode ser entendido com um alcance absoluto⁵⁰⁰. Contudo, tal não significa que possam ser livremente restringidos e derogados, sem que exista um limite a essa restrição. Por outras palavras, não é admissível que, em todas as situações o interesse público subjacente à actividade inspectiva possa discricionariamente sobrepor-se aos direitos fundamentais dos particulares. Como iremos ver, o princípio da proporcionalidade assume aqui um papel fundamental funcionando como um parâmetro para

⁴⁹⁸ Cfr. ANDRADE, JOSÉ CARLOS VIEIRA DE, OS DIREITOS FUNDAMENTAIS NA CONSTITUIÇÃO PORTUGUESA DE 1976, Coimbra, Almedina, 3.ª edição, 2006, pág. 111e 114.

⁴⁹⁹ Cfr. acórdão do TC n.º 263/97 de 19-03-1997 e doutrina aí citada.

⁵⁰⁰ Neste sentido, entre outros, QUEIROZ, CRISTINA, *Direitos Fundamentais – Teoria Geral*, Coimbra, Wolters Kluwer/Coimbra Editora, 2.ª edição, 2010, pág. 248.

se aferir se e em que termos a restrição aos direitos fundamentais se justifica. Aliás, como afirma JOÃO FÉLIX PINTO NOGUEIRA, é impensável conceber um ordenamento jurídico em que os direitos fundamentais se encontrem totalmente desprovidos de qualquer protecção, surgindo por isso a proporcionalidade com uma dessas garantias⁵⁰¹.

A propósito da restrição dos direitos, liberdades e garantias, de acordo com J. J. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, só se pode falar em restrições do exercício de um direito depois de estar delimitado o seu âmbito, ou seja, depois de definido o seu conteúdo⁵⁰². Esta restrição só pode no entanto ocorrer nos casos expressamente previstos na própria Constituição, estejam essas restrições constitucionalmente consagradas, estejam as mesmas estabelecidas por lei com autorização da Constituição, ou no caso dos denominados “limites imanentes” (restrições não expressamente autorizadas pela Constituição). De acordo com os citados Autores, os direitos fundamentais não nascem já com limites inerentes ou naturais não escritos, fora daqueles que a própria Constituição estabelece ou consente. A restrição ocorre sempre a posteriori, perante a necessidade de conciliar com outro direito fundamental ou interesse constitucional, cuja satisfação não possa deixar de passar pela restrição de um certo direito fundamental. Ainda segundo os mesmos Autores, a admissibilidade de restrições depende do preenchimento cumulativo de determinados pressupostos materiais, que resultam do artigo 18.º da CRP, a saber: (i) que a restrição tenha previsão constitucional expressa; (ii) que a restrição vise salvaguardar outro direito ou interesse constitucionalmente protegido; (iii) que a restrição seja proporcional, ou seja, de acordo com os três subprincípios já vistos de adequação, exignilidade e proporcionalidade em sentido estrito; e (iv) que a restrição não diminua a extensão e o alcance do conteúdo essencial dos preceitos constitucionais⁵⁰³. Por outras palavras, não basta que as restrições de direitos fundamentais tenham previsão constitucional, exigindo-se também uma justificação para essa restrição, sendo apenas legítimas as restrições decorrentes e impostas pela necessidade de salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos. Por outro, a dimensão da restrição estabelecida por lei tem de observar o princípio

⁵⁰¹ NOGUEIRA, JOÃO FÉLIX PINTO, *Direito Fiscal Europeu – O paradigma da proporcionalidade, A proporcionalidade como critério central da compatibilidade de normas tributárias internas com as liberdades fundamentais*, Coimbra, Wolters Kluwer/Coimbra Editora, 2010, pág. 76. É importante referir que o Autor defende a proporcionalidade como um procedimento e não como um princípio. Afirma o Autor a proporcionalidade deve ser entendida como um procedimento estável de aplicação de normas jurídicas, não concretizando na sua essência qualquer regra ou princípio, auxiliando definitivamente na tarefa de adjudicação normativa a que essas regras e princípios vêm direccionadas.

⁵⁰² CANOTILHO, J.J. GOMES; MOREIRA, VITAL, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume I, Coimbra, Coimbra Editora, 4.ª edição, 2007, pág. 388.

⁵⁰³ Cfr. CANOTILHO, J.J. GOMES; MOREIRA, VITAL, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume I, Coimbra, Coimbra Editora, 4.ª edição, 2007, pág. 391-395.

da proporcionalidade que consubstancia igualmente um suporte legitimador das tais restrições. Além disso, a validade das leis restritivas de direitos, liberdades e garantias depende ainda de três requisitos quanto ao carácter da própria lei, a saber: a) a lei deve revestir carácter geral e abstracto; b) a lei não pode ter efeito retroactivo; c) a lei deve ser uma lei da Assembleia da República ou um decreto-lei autorizado⁵⁰⁴.

Os direitos fundamentais constituem por isso limites materiais à prática de actos de inspecção, pois, como se disse, não são absolutos e podem ser derogados em determinadas circunstâncias. Em quais e em que medida, é o que agora tentaremos identificar.

O objectivo primordial da inspecção tributária não é, como de resto já vimos na primeira parte deste estudo, apenas um objectivo punitivo nem de arrecadar receitas resultantes da aplicação de coimas, mas sim o de evitar e prevenir práticas de evasão e fraude fiscal, como forma de minimizar a desigualdade existente entre os contribuintes que cumprem e os que não cumprem, assegurando assim a justiça fiscal. A inspecção tributária pode na sua actividade, aliás não pode ser de outra forma, entrar na privacidade dos cidadãos, “agredindo” a esfera privada daqueles no exercício das suas atribuições. O poder/dever da inspecção tributária, não se encontra pois, como já vimos, na livre disponibilidade do legislador e muito menos da Administração tributária, sendo sim uma exigência⁵⁰⁵, uma imposição, de um sistema tributário mais justo e que cumpra o desiderato consagrado constitucionalmente.

Assim, no âmbito da relação entre a prática de actos inspecção tributária e os direitos fundamentais, como assinala JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, é possível identificar algumas possibilidades de confronto entre bens jurídicos constitucionalmente protegidos, a saber: o confronto entre o direito dos contribuintes à reserva da vida privada e à inviolabilidade do seu

⁵⁰⁴ Sobre o significado da reserva da lei restritiva de direitos fundamentais, refere JORGE REIS NOVAIS que “*Sendo a determinabilidade normativa um elemento essencial das garantias de Estado de Direito proporcionadas pela reserva de lei, nela há uma clara dimensão competencial que se traduz, no fundo, por saber, em função da densidade da regulação a quem é atribuída a última decisão sobre a afectação do direito fundamental: ou ao legislador, quando a lei restritiva está suficientemente determinada – o que, no caso, equivale grosso modo a dizer que ela cabe aos órgãos nacionais democraticamente legitimados ou se ela cabe à Administração ou ao poder judicial, quando a densidade exigível escasseia. Mas é sobretudo nos argumentos democráticos que a dimensão competencial cobra pleno desenvolvimento, assumindo, aí, a reserva de lei parlamentar o papel de protagonista. Basicamente, a ideia é que há decisões tão essenciais para a vida da comunidade que devem ser tomadas pela instituição representativa de todos os cidadãos. Entre essas decisões contam-se imediatamente, qualquer que seja a fundamentação apresentada, as decisões que afectam os direitos fundamentais, mormente as suas restrições, entendendo-se que a excepionalidade da sua ocorrência e a gravidade dos seus efeitos exige a participação decisiva dos representantes dos próprios interessados*». NOVAIS, JORGE REIS, *As restrições aos Direitos Fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição*, Coimbra, Wolters Kluwer/Coimbra Editora, 2.ª edição, 2010.

⁵⁰⁵ Cfr. neste sentido JÚNIOR, ONOFRE ALVES BATISTA, *O poder de Polícia Fiscal*, Belo Horizonte, Mandamentos, 2001.

domicílio, correspondência e outros meios privados de comunicação e o direito da Administração tributária à prática de actos destinados à percepção da sua (dos contribuintes) real capacidade contributiva, resultante das necessidades de satisfação das financeiras do Estado e da justa repartição dos rendimentos e da riqueza⁵⁰⁶; o confronto entre o direito de propriedade dos contribuintes, atingido pelo pagamento dos impostos e o bem jurídico “sustentabilidade das finanças públicas” ou equilíbrio orçamental⁵⁰⁷; o confronto entre «*as próprias ideias de Estado de Direito — na sua vertente de Estado constitucional, e no âmbito do qual a actuação limitadora da Administração deve ser absolutamente necessária e eventualmente mínima (proibição do excesso) — e de Estado social — na medida em que as prestações materiais e jurídicas em que este se materializa (pensões de reforma, abonos, subsídios de existência, subsídios de desemprego, habitações sociais, cuidados de saúde, etc.) apenas são exequíveis através de um sistema fiscal eficiente e justo*»⁵⁰⁸.

Atendendo à necessidade de conciliar interesses e valores igualmente merecedores de tutela e, ainda, da circunstância de uma interpretação radical e fundamentalista do catálogo dos direitos da personalidade deixar desarmada a comunidade perante as exigências de combate à fraude e evasão fiscal obtidas através de esquemas cada vez mais complexos, tem-se admitido na área menos densa dos mesmos direitos, restrições à intangibilidade da vida privada, domicílio, correspondência no domínio da actividade inspectiva.

Porém, a verdade material prosseguida pela inspecção não pode obter-se a qualquer preço. Existem limites resultantes do respeito pela integridade moral e física das pessoas; existem limites impostos pela inviolabilidade da vida privada, do domicílio, da correspondência, que só nas condições previstas na lei podem ser derogados. Neste capítulo ocupar-nos-emos dos direitos fundamentais que, em nossa opinião figuram como os que, em regra, são mais susceptíveis de ser atingidos pela prática de actos de inspecção, e que nessa medida podem e devem limitar ou pelo menos condicionar a sua prática.

⁵⁰⁶ Cfr. artigos 103.º, n.º 1, 26.º, n.º 1 e 34.º da CRP.

⁵⁰⁷ Cfr., artigos 62.º e 105.º, n.º 4 da CRP.

⁵⁰⁸ ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *O controlo do controlo tributário (meios reactivos à inspecção tributária)*”, in Cadernos de justiça administrativa - n.º 67, Janeiro-Fevereiro, Braga, CEJUR, 2008.

Uma outra nota de enquadramento que importa salientar prende-se com o facto de os direitos fundamentais aqui identificados como limites materiais à prática de actos de inspecção não se referirem apenas aos contribuintes enquanto pessoas singulares, mas também aos contribuintes pessoas colectivas. Aliás, nos termos do n.º 2 do artigo 12.º da CRP,, é reconhecido às pessoas colectivas o gozo dos direitos consignados na CRP compatíveis com a sua natureza⁵⁰⁹. Como sustenta JORGE MIRANDA, os «*direitos das pessoas colectivas só devem ser integrados no núcleo subjectivo dos direitos fundamentais na medida em que sejam reconhecidos ao indivíduo no seio de formações sociais em que se manifesta a sua personalidade e não quando sejam direitos próprios específicos, exclusivos das pessoas colectivas*». No entendimento deste Autor, «*os direitos fundamentais das pessoas colectivas são direitos fundamentais por analogia e atípicos*»⁵¹⁰.

Como anotam J.J. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, com referência ao artigo 12.º n.º 2 da CRP, «*As pessoas colectivas não podem ser titulares de todos os direitos e deveres fundamentais, mas sim apenas daqueles que sejam compatíveis com a sua natureza (n.º 2 in fine). Saber quais são eles, eis um problema que só se pode resolver casuisticamente. Assim, não serão aplicáveis, por exemplo, o direito à vida e à integridade pessoal, o direito de constituir família; já serão aplicáveis o direito de associação, a inviolabilidade de domicílio (pelo menos em certa medida), o segredo de correspondência, o direito de propriedade. Noutros casos é duvidosa a aplicabilidade de direitos fundamentais: Livre expressão do pensamento, liberdade de investimento e ensino, etc. É claro que o ser ou não ser compatível com a natureza das pessoas colectivas depende naturalmente da própria natureza de cada um dos direitos fundamentais, sendo incompatíveis aqueles direitos que não são concebíveis a não ser em conexão com as pessoas físicas, com os indivíduos (...)*»⁵¹¹. Contudo, há que ter em consideração que a admissibilidade, em princípio, de extensão da tutela da privacidade às pessoas colectivas não implica necessária e automaticamente que ela actue em igual medida e com a mesma extensão com que se afirma na esfera da titularidade individual, excluindo-se dessa tutela as dimensões nucleares da intimidade privada, que pressupõem a personalidade física.

⁵⁰⁹ Neste sentido, ver Acórdão do TC n.º 539/97, de 24-09-1997.

⁵¹⁰ Cfr. MIRANDA, JORGE; *Manual de Direito Constitucional*, Tomo IV – Direitos Fundamentais, Coimbra, Coimbra Editora, 3.ª edição, 2000, pág. 80

⁵¹¹ Cfr. CANOTILHO, J.J. GOMES; MOREIRA, VITAL, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume I, Coimbra, Coimbra Editora, 4.ª edição, 2007, pág. 330-331. Neste sentido veja-se também MIRANDA, JORGE; MEDEIROS, RUI, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo I, Coimbra, Wolters Kluwer/Coimbra Editora, 2.ª edição, 2010, pág 210.

Dos direitos que irão ser analisados, é no mínimo duvidoso que o direito à reserva da intimidade da vida privada possa ser extensível às pessoas colectivas. Porém, uma das decorrências da reserva da intimidade – o sigilo bancário – não temos dúvidas que se trata de um direito que assiste tanto a pessoas singulares como a pessoas colectivas, da mesma forma que o direito à inviolabilidade do domicílio e da correspondência e o direito ao bom nome, reputação e imagem também se aplicam às pessoas colectivas.

6.5.1.1. O DIREITO À RESERVA DA INTIMIDADE DA VIDA DA PRIVADA

Entre os direitos fundamentais resultantes do princípio da dignidade encontra-se a reserva da intimidade da vida privada e familiar⁵¹². O conceito de vida privada deve ser entendido como um conceito amplo, que abrange todas e quaisquer espécies de relações pessoais de um indivíduo (familiares, amizade, etc.), e que por isso acaba por absorver o conceito de intimidade, mas não só, abrange igualmente outras espécies de relações, nomeadamente relações profissionais (trabalho, estudo) ou económicas (comerciais, bancárias). Como ensina JEAN MORANGE «*le domaine de la vie privée correspond à la sphère secrète où l'individu aura le droit d'être laissé tranquille*»⁵¹³. O berço do direito à privacidade terá na sua génese o *right to privacy* enunciado pela primeira vez num artigo escrito por SAMUEL WARREN e LOUIS BRANDES intitulado "*The right to privacy*"⁵¹⁴

No plano internacional, nomeadamente na declaração Universal dos Direitos do Homem, de 10 de Dezembro de 1948 encontra-se expressamente consagrado que «*ninguém sofrerá intromissões arbitrárias na sua vida privada, na sua família, no seu domicílio ou na sua correspondência, sem ataques à sua honra e reputação*».

⁵¹² Sobre o conteúdo do direito à reserva sobre a intimidade da vida privada, ver, entre outros, PINTO, PAULO MOTA, *O direito à reserva sobre a intimidade da vida privada*, in Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra, Volume LXIX, Coimbra, 1993. Ver igualmente SOUSA, RABINDRANATH CAPELO DE, *O Direito Geral de Personalidade*, Coimbra, Coimbra Editora, 1995.

⁵¹³ MORANGE, JEAN. *Droits de l'homme et libertés publiques*. Paris: PUF, 1982. pág 162, *apud*, GUERRA, ARTHUR MAGNO E SILVA, *Direitos Constitucionais à Intimidade, Honra e Imagem: implicações jurídicas do monitoramento por filmagem em atividades comerciais*, in Revista Eletrónica de Direito do Centro Universitário Newton Paiva, 11.º Edição, disponível em <http://direito.newtonpaiva.br/revistadireito>

⁵¹⁴ Publicado na Revista "Harvard Law Review", Volume 4, n.º 5, 1890, págs. 193 e seguintes. Cfr. neste sentido Parecer do Conselho Consultivo da PGR de 24-06-1994.

Por sua vez, a Convenção Europeia dos Direitos do Homem⁵¹⁵ prevê no seu artigo 8.º que *«qualquer pessoa tem direito ao respeito da sua vida privada e familiar, do seu domicílio e da sua correspondência»* (n.º 1), e que *«não pode haver ingerência da autoridade pública no exercício deste direito senão quando esta ingerência estiver prevista na lei e constituir uma providência que, numa sociedade democrática, seja necessária para a segurança nacional, para a segurança pública, para o bem-estar económico do país, a defesa da ordem e a prevenção de infracções criminais, a protecção da saúde ou da moral, ou a protecção dos direitos e das liberdades de terceiros»* (n.º 2).

Na nossa Lei Fundamental, o direito à reserva da vida privada vem previsto no artigo 26.º n.º 1 da CRP que reconhece a todos o direito à reserva da vida privada familiar. Por sua vez, o n.º 2, do mesmo preceito dispõe que *«a lei estabelecerá garantias efectivas contra a utilização abusiva, ou contrária à dignidade humana, de informações relativas às pessoas e famílias»*. Para RABINDRANATH CAPELO DE SOUSA o direito à intimidade da vida privada integra o lote dos direitos de personalidade, que o Autor define como direitos subjectivos, privados, absolutos (oponíveis erga omnes), gerais, extrapatrimoniais, inatos perpétuos, intransmissíveis, relativamente indisponíveis, tendo por objecto os bens e as manifestações interiores da pessoa humana, visando tutelar a integridade e o desenvolvimento físico e moral dos indivíduos e obrigando todos os sujeitos de direito a absterem-se de praticar ou de deixar de praticar actos que ilicitamente ofendam ou ameacem ofender a personalidade⁵¹⁶. A tutela deste direito fundamental é assegurada tanto pelo Direito Civil⁵¹⁷ como pelo Direito Penal⁵¹⁸. Além disso, este direito é também tutelado através do dever de sigilo que impõe a obrigação de não divulgar factos de que se obteve conhecimento, com expressão nas suas várias vertentes de segredo profissional: funcionário, médico, advogado, bancário e fiscal.

Como se disse, este direito não se aplica às pessoas colectivas, embora uma das suas decorrências, como a seguir veremos – o sigilo bancário – tenha plena aplicação. Compreende-se que assim seja, pois como anotam J.J. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, o artigo 26.º da CRP

⁵¹⁵ Aprovada para ratificação, em Portugal, pela Lei n.º 65/78, de 13 de Outubro.

⁵¹⁶ Cfr. SOUSA, RABINDRANATH CAPELO DE, *A Constituição e os direitos de Personalidade*, in "Estudos sobre a Constituição", coordenação JORGE MIRANDA, II volume, Lisboa, Petrony, 1978. pág. 93 e seguintes.

⁵¹⁷ Através do regime dos direitos de personalidade previsto no artigo 80.º do CC.

⁵¹⁸ Através do Direito Penal, da tipificação no Código Penal de vários crimes que têm os valores subjacentes àquele direito como bem jurídico protegido, nomeadamente, os crimes previstos no artigos 190.º (violação de domicílio), 192.º (devassa da vida privada), 193.º (devassa por meio de informática) e 195.º (violação de correspondência ou de telecomunicações).

consagra um conjunto de direitos que, todos eles, têm de comum o «*estarem directamente ao serviço da protecção da esfera nuclear das pessoas e da sua vida*»⁵¹⁹. Como também referem os mesmos Autores, este direito subdivide-se em dois direitos menores: «(a) o direito a impedir o acesso de estranhos a informações sobre a vida privada e familiar e (b) o direito a que ninguém divulgue as informações que tenha sobre a vida privada e familiar de outrem (cfr. Ccivil, art. 80.º). Alguns outros direitos fundamentais funcionam como garantias deste: é o caso do direito à inviolabilidade do domicílio e da correspondência (art. 34.º), da proibição de tratamento informático de dados referentes à vida privada (art. 35.º-3)». Ainda de acordo com estes autores, «instrumentos jurídicos privilegiados de garantia deste direito são igualmente o sigilo profissional e o dever de reserva das cartas confidenciais e demais papéis pessoais (cfr. Ccivil, artigos 75º a 78º)»⁵²⁰.

A lei não nos dá um conceito de vida privada. Como se salienta no Acórdão do TC n.º 278/95 de 31-05-1995, «a Constituição não estabelece o conteúdo e alcance do direito à reserva da intimidade, nem define o que deva entender-se por intimidade como bem jurídico constitucionalmente protegido (...), não sendo «fácil demarcar a linha divisória entre o campo da vida privada e familiar que goza de reserva de intimidade e o domínio mais ou menos aberto à publicidade». Tem sido a doutrina e a jurisprudência do Tribunal Constitucional a avançar com um conceito e delimitação deste direito, caracterizando-o como o direito a uma esfera própria inviolável, onde ninguém deve poder penetrar sem autorização do respectivo titular⁵²¹. Veja-se a este propósito o acórdão do TC n.º 128/92 onde se afirma que este direito concretiza «o direito de cada um ver protegido o espaço interior ou familiar da pessoa ou do seu lar contra intromissões alheias. É a privacy do direito anglo-saxónico. (...) Neste âmbito privado ou de intimidade está englobada a vida pessoal, a vida familiar, a relação com outras esferas de privacidade (v.g. a amizade), o lugar próprio da vida pessoal e familiar (o lar ou o domicílio), e bem assim os meios de expressão e comunicação privados (a correspondência, o telefone, as conversas orais, etc.). Este direito à intimidade ou à vida privada – este direito a uma esfera própria inviolável, onde ninguém deve poder penetrar sem autorização do respectivo titular – compreende: a) a autonomia, ou seja, o direito a ser o próprio a regular, livre de ingerências

⁵¹⁹ Cfr. CANOTILHO, J.J. GOMES; MOREIRA, VITAL, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume I, Coimbra, Coimbra Editora, 4.ª edição, 2007, pág. 461.

⁵²⁰ Cfr. CANOTILHO, J.J. GOMES; MOREIRA, VITAL, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume I, Coimbra, Coimbra Editora, 4.ª edição, 2007, pág. 467 e 468.

⁵²¹ Cfr. acórdãos do TC n.º 319/95 de 20-06-1995 e n.º 260/90 de 01-04-1992.

estatais e sociais, essa esfera de intimidade; b) o direito a não ver difundido o que é próprio dessa esfera de intimidade, a não ser mediante autorização do interessado»⁵²². Para RABINDRANATH CAPELO DE SOUSA o direito à reserva, para além de abranger o respeito da intimidade da vida privada, em particular a intimidade da vida pessoal, familiar, doméstica, sentimental e sexual e inclusivamente os respectivos acontecimentos e trajectórias, abrange igualmente o respeito de outras camadas intermédias e periféricas da vida privada. Além disso, segundo o mesmo Autor, este direito integra a própria reserva sobre a individualidade do homem no seu ser para si mesmo, isto é sobre o seu direito a estar só e sobre os caracteres de acesso privado do seu corpo, da sua saúde, da sua sensibilidade e da sua estrutura intelectual e volitiva⁵²³.

Para o que aqui nos interessa, as disposições acima referidas instituem o direito à reserva da intimidade da vida privada, que se traduz em vedar o acesso de estranhos a informações sobre a vida privada e familiar.

6.5.1.1.1. EM CONCRETO O SIGILO BANCÁRIO E A INSPECÇÃO TRIBUTÁRIA

Do acima exposto, quer sobre os direitos fundamentais e a sua possibilidade de sofrerem restrições, quer sobre o direito à reserva da intimidade, é notória a relevância deste direito como delimitação de uma fronteira onde coexistem interesses distintos e conflituantes, mas que devem sempre ser condicionados pelo crivo da relevância constitucional, pelo que é importante sublinhar uma vez mais que aquele direito pode, e deve ceder, sempre que estejam em causa outros bens, ou valores, de igual, ou superior densidade. É o que sucede com o dever de sigilo bancário, enquanto dever resultante daquele direito consagrado constitucionalmente.

Porém, antes de entrarmos nesta questão do sigilo bancário, cumpre efectuar duas notas prévias de enquadramento.

⁵²² Ver igualmente o acórdão n.º 319/95, de 20-06-1995, onde se afirma que o direito à reserva da intimidade da vida privada «é o direito de cada um a ver protegido o espaço interior da pessoa ou do seu lar contra intromissões alheias; o direito a uma esfera própria inviolável, onde ninguém deve poder penetrar sem autorização do respectivo titular.». Ver ainda os acórdãos do TC n.º 456/93 de 12-08-1993, n.º 355/97 de 07-05-1997, n.º 264/97 de 19-03-1997.

⁵²³ Cfr. SOUSA, RABINDRANATH CAPELO DE, *O Direito Geral de Personalidade*, Coimbra, Coimbra Editora, 1995, pág. 318 e seguintes.

Por um lado, cumpre dizer que é unanimemente considerado na jurisprudência⁵²⁴ e maioritariamente na doutrina⁵²⁵ que o sigilo bancário integra o âmbito normativo de protecção do direito à reserva da intimidade da vida privada, pese embora se trate de informação relativa à situação económica de uma pessoa e a matriz do artigo 26.º da CRP tutelar primacialmente os direitos da personalidade. Tal como tem sido entendimento do TC, «*o sigilo bancário integra-se na própria intimidade da vida privada – art. 26.º, n.º 1, da CRP – pelo que, aí, se justificará numa intromissão externa nos casos especialmente previstos e em articulação com os respectivos mecanismos do direito processual*». Este é também o entendimento em Espanha, vertido no acórdão do Tribunal Constitucional de Espanha n.º 110/1984, de 26 de Novembro, onde se pode ler que «*uma conta-corrente pode constituir ‘a biografia pessoal em números’ do contribuinte*»⁵²⁶. A análise do destino das importâncias pagas na aquisição de bens ou serviços permite com extrema facilidade apreender o “itinerário” da vida privada de cada um, materializado através das escolhas e do estilo de vida do titular da conta. O acesso à informação bancária configura pois uma invasão da esfera pessoal do sujeito. Assim, os elementos referentes à informação bancária de um contribuinte, enquanto registo de operações realizadas por aquele, integra sem a menor dúvida o âmbito de protecção do direito à reserva da intimidade da vida privada, consagrado no artigo 26.º n.º 1 da CRP, surgindo por isso o sigilo *bancário* como uma dimensão fundamental e uma garantia do direito à reserva da intimidade da vida privada e família⁵²⁷.

Em segundo lugar, e como já afirmámos, embora o direito à reserva da intimidade da vida privada seja um direito próprio das pessoas singulares e por isso não extensível às pessoas colectivas, parece-nos que o instituto do sigilo bancário⁵²⁸ protege, indistintamente, tanto a

⁵²⁴ Veja-se, entre outros, acórdãos do TC n.º 278/95 de 31-05-1996 processo n.º 510/91, n.º 442/07 de 14-08-2007 processo n.º 815/07, acórdão do STA de 19-04-2006, processo n.º 277/06.

⁵²⁵ Veja-se neste sentido, entre outros, GOMES, NOEL *Segredo Bancário e Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2006, pág. 103-108; ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 3.ª edição, 2009, pág. 156; NABAIS, CASALTA, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos, Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Coimbra, Almedina, 2009, pág. 617. Em sentido contrário esta posição veja-se SANCHES, J.L. SALDANHA, *Segredo Bancário e tributação pelo Lucro Real, A Situação Actual do Sigilo Bancário: a Singularidade do Regime Português*, in Estudos de Direito Contabilístico e Fiscal, Coimbra, Coimbra Editora, 200, pág. 85 e 108

⁵²⁶ *Apud* acórdão do TC n.º 442/07 de 14-08-2007 processo n.º 815/07

⁵²⁷ Veja-se acórdãos do TC n.º 278/95 de 31-05-1996, n.º 442/07 de 14-08-2007.

⁵²⁸ Sobre o tema do sigilo bancário ver, entre outros, GOMES, NOEL *Segredo Bancário e Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2006; PAUL, JORGE PATRICIO, *O Sigilo Bancário e a sua Relevância Fiscal*, in Revista da Ordem dos Advogados, Ano 62, Abril de 2002; .CAMPOS, DIOGO LEITE DE, *O Sigilo Bancário e a Intimidade da Vida Privada*, in AAVV, Sigilo Bancário, Lisboa, Edições Cosmos, 1997, pág.11-17; RODRIGUES, BENJAMIM, *O Sigilo Bancário e o Sigilo Fiscal*, in Sigilo Bancário, Instituto de Direito Bancário, Edição Cosmos, 1997; CORTE-REAL, CARLOS PAMPLONA, GOUVEIA, JORGE BACELAR, COSTA, JOAQUIM P. CARDOSO DA COSTA, *Breves reflexões em matéria de confidencialidade fiscal*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 308, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, Outubro-Dezembro, 1992; SANCHES, J.L. SALDANHA, *Segredo bancário e tributação do lucro real, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* n.º 377,

informação bancária das pessoas singulares como das pessoas colectivas. Como refere J. L. SALDANHA SANCHES⁵²⁹, as sociedades comerciais não têm intimidade, mas têm um interesse legítimo em que determinados dados não sejam revelados, como listas de clientes, fornecedores, elementos estes susceptíveis de figurar nos movimentos bancários⁵³⁰. Como decorre do artigo 160.º do CC, a capacidade das pessoas colectivas abrange todos os direitos e obrigações necessários ou convenientes à prossecução dos seus fins, salvo os vedados por lei e os inseparáveis das pessoas singulares, como é o caso dos direitos e obrigações de natureza familiar. O direito à reserva da intimidade da vida privada é um direito inseparável e não extensível às pessoas colectivas, mas o direito ao sigilo bancário já é um direito necessário ou conveniente à prossecução dos fins de uma pessoa colectiva, nomeadamente e para o que aqui nos interessa uma sociedade comercial.

Em termos genéricos, o sigilo bancário, impõe às instituições financeiras a obrigação de conservar segredo das suas operações activas e passivas e serviços prestados, assumindo este dever uma conduta de conteúdo negativo que impõe a abstenção de revelar a terceiros factos resultantes e apreendidos exercício de sua actividade. Através deste instituto o legislador procura conferir a maior protecção possível a vida privada das pessoas, quer no domínio dos negócios, quer dos actos pessoais a ele ligados

Este direito pode no entanto sofrer restrições impostas pela necessidade de salvaguardar outros direitos ou interesses também constitucionalmente protegidos, tais como, entre outros, a cooperação com a justiça, combate à corrupção e criminalidade económica e financeira, bem como o dever fundamental de pagamento de impostos.

Estamos nestas situações perante interesses públicos em confronto: por um lado a reserva da intimidade da vida privada e o consequente sigilo bancário e, por outro, a necessidade de garantir uma tributação igualitária de acordo com a capacidade contributiva garantindo a justiça fiscal, através do combate à fraude e evasão fiscal. Como tem sido entendimento uniforme da

Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1995, pág. 23-44; RAMOS, MARIA CÉLIA, O Sigilo bancário em Portugal – Origens, Evolução e Fundamentos *in*: AA. VV., *sigilo bancário*, Edições Cosmos, 1997; AZEVEDO, MARIA EDUARDA, *O Segredo Bancário*, in *Ciência e Técnica Fiscal* 346-348, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais – Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, 1989, pág. 73 e ss.

⁵²⁹ Embora o Autor se refira neste trecho ao sigilo fiscal, parece-nos que a sua aplicação é válida para o sigilo bancário.

⁵³⁰ Cfr. SANCHES, J.L. SALDANHA, *Segredo Bancário, Segredo Fiscal: Uma Perspectiva Funcional*, in *Revista Fiscalidade* n.º 21, Lisboa, Instituto Superior de Gestão Janeiro – Março de 2005, pág. 36.

jurisprudência⁵³¹, o sigilo bancário, não sendo um direito absoluto, pode sofrer restrições resultantes impostas da necessidade de acautelar e salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos.

Como se disse no capítulo relativo à legitimidade constitucional do poder de inspecção, o controlo exercido pela Administração fiscal através da actividade inspectiva, enquanto decorrência natural do princípio da tributação segundo a declaração do contribuinte consubstancia uma forma de materializar e concretizar o comando constitucional que impõe a justiça e igualdade fiscal.

Os elementos e informações sobre o património e rendimentos do contribuinte que integram a informação bancária na posse das instituições bancárias com quem o contribuinte se relaciona, nomeadamente as operações realizadas – leia-se saldos e movimentações referentes a depósitos bancários – têm necessariamente, de forma a prosseguir o referido fim e interesse público, de passar, frise-se, sempre que tal se justifique (num critério de ponderação e adequação⁵³²) por esse controlo a exercer pela inspecção, devendo a derrogação do sigilo «*obedecer a critérios que evitem uma pouco condicionada ou excessiva intromissão, para além do necessário à satisfação dos fins constitucionais que a ela presidem*»⁵³³.

Assim, na ponderação entre os interesses tutelados pelo direito e garantia de da privacidade, através do sigilo bancário, por um lado, e à necessidade de assegurar e salvaguardar a justiça fiscal, tem-se concluído que, em determinadas circunstâncias (aferidas sempre de forma casuística), é constitucionalmente legítima a restrição, com este fundamento, do direito à privacidade, concretizada através da derrogação do sigilo bancário⁵³⁴.

⁵³¹ Veja-se acórdãos do TC n.º 278/95 de 31-05-1996 processo n.º 510/91, n.º 442/07 de 14-08-2007 processo n.º 815/07 e Parecer do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República n.º 138/83, de 05-04-1984, in Boletim do Ministério da Justiça, n.º 342 (1985), pág. 61.

⁵³² «*O que implica uma cuidada ponderação de eventuais meios alternativos, menos intrusivos, susceptíveis de conjugar harmonicamente ambas as exigências: as de tutela da privacidade e as de justiça e igualdade fiscais*» - SANTAMARIA PASTOR, *Derecho a la intimidad, secretos y otras cuestiones innombrables*, Revista española de derecho constitucional, n.º 15, 1985, pág. 159-171, *apud* acórdão do TC n.º 442/07 de 14-08-2007 processo n.º 815/07.

⁵³³ Cfr. acórdão do TC n.º 602/2005, de 02-02-2005, processo n.º 514/2005.

⁵³⁴ Além disso parece aqui fazer sentido o apelo à jurisprudência constitucional que sustenta que direitos como a reserva da intimidade da vida privada não proibem a actividade indagatória do Estado. Embora esta jurisprudência tenha sido proferida com referência à actividade judicial ou policial, parece-nos ter aqui plena aplicação, pois a actividade inspectiva tem naturalmente uma natureza indagatória, pelo que desde que esta actividade seja regida por regras, que respeitando a pessoa em si mesma, adequadas ao apuramento da verdade – Cfr. acórdão n.º 128/92 de 01-04-1992.

Assim, não existe base constitucional para que os dados que, em princípio, estão cobertos pelo segredo constituam uma espécie de “reduto inacessível” ao poder inspectivo da Administração fiscal⁵³⁵. Ainda quando perspectivado como representando uma restrição a um direito fundamental, o acesso a esses dados está legitimado, em certas condições, pela vinculação das entidades públicas à preservação de outros bens constitucionalmente consagrados⁵³⁶.

O sigilo bancário encontra-se expressamente previsto, enquanto regra geral, nos artigos 78.º e 79.º do RGICSF⁵³⁷. Nos termos do n.º 1 do referido artigo 78.º «*Os membros dos órgãos de administração ou de fiscalização das instituições de crédito, os seus empregados, mandatários, comitidos e outras pessoas que lhes prestem serviços a título permanente ou ocasional não podem revelar ou utilizar informações sobre factos ou elementos respeitantes à vida da instituição ou às relações desta com os seus clientes cujo conhecimento lhes advenha exclusivamente do exercício das suas funções ou da prestação dos seus serviços*». O n.º 2 do mesmo preceito estabelece que se encontram sujeitos a segredo os nomes dos clientes, as contas de depósito e seus movimentos, bem como outras operações bancárias. Já o artigo 79.º do mesmo diploma prevê as excepções a este dever de segredo, estabelecendo o n.º 2 desta disposição que os factos e elementos cobertos pelo dever de segredo podem ser revelados à administração tributária, no âmbito das suas atribuições (alínea e) do n.º 2 do artigo 79.º do RGICSF).

Nesta matéria há aqui alguns vectores a considerar.

Por um lado, os contribuintes encontram-se vinculados a um dever de cooperação com a Administração fiscal, nomeadamente quanto à prestação de esclarecimentos sobre a sua situação tributária.

⁵³⁵ Cfr. acórdão do TC n.º 442/07 de 14-08-2007 processo n.º 815/07.

⁵³⁶ Neste sentido pode também ver-se o acórdão do TC n.º 602/2005, de 02-02-2005, processo n.º 514/2005: «*Sendo o controlo administrativo das movimentações bancárias dos contribuintes, como método de avaliação da sua situação fiscal, uma realidade recente (...), e postando-se como necessário – e, quantas vezes para tanto como imprescindível – o conhecimento das respectivas operações, não se poderá deixar de concluir que se torna justificada, para proteger o bem constitucionalmente protegido da distribuição equitativa da contribuição para os gastos públicos e do dever fundamental de pagar impostos, a procura da consagração de uma articulação ponderada e harmoniosa da reserva (se não da intimidade da vida privada, ao menos da reserva de uma parte do acervo patrimonial) acarretada pelo sigilo bancário e dos interesses decorrentes dos citados direito e dever*».

⁵³⁷ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro.

Por outro lado, como já observamos ao longo deste estudo, os órgãos da Administração tributária, nomeadamente para o que aqui releva, da inspecção tributária, podem e devem desenvolver todas as diligências necessárias para apurar a situação tributária dos contribuintes. Entre essas diligências encontra-se o acesso a informação protegida pelo sigilo bancário.

Entre estes dois lados da “barricada” encontra-se o princípio da proporcionalidade, devendo o procedimento de inspecção e os deveres de cooperação ser os adequados e proporcionais aos objectivos a prosseguir

O regime substantivo de derrogação do sigilo bancário encontra-se plasmado nos artigos 63.º, 63.º-A, 63.º-B e 63.º-C da LGT. Já o seu regime procedimental encontra-se previsto nos artigos 146.º-A a 146.º-D do CPPT.

De sublinhar que a evolução do regime de derrogação do sigilo bancário tem vindo a ser associada às investigações criminais, financeiras ou fiscais, como forma de combater estes fenómenos. Perante a inexistência de meios menos gravosos de obter as informações necessárias, este instituto tem vindo ao longo do tempo a ser cada vez mais abrangente, de tal modo que hoje em dia a regra é a derrogação automática do sigilo independentemente de autorização judicial.

Aliás, tal é bem visível na última grande alteração ao artigo 63.º-B da LGT. Até à publicação da lei n.º 37/2010, de 2 de Setembro, o segredo bancário constituía causa legítima de oposição. Com as alterações introduzidas por este diploma o sigilo bancário, nomeadamente a autorização judicial para a sua derrogação, deixou de ser a regra, para passar a ser a excepção. O n.º 2 do artigo 63.º da LGT prescrevia na redacção anterior que o acesso à informação protegida pelo sigilo profissional, bancário ou qualquer outro dever de sigilo legalmente regulado dependia de autorização judicial – esta era a regra. Regra esta que foi alterada com a simples supressão da expressão “bancário” da agora actual redacção do n.º 2 do artigo 63.º da LGT.

A regra na derrogação do sigilo bancário é-nos agora apenas dada pelos artigos 63.º-A, 63.º-B e 63.º-C. E no que diz respeito ao artigo 63.º-B, este, após sucessivas alterações, prevê que a regra, nos termos do seu n.º 1 é a derrogação do sigilo bancário poder suceder sem

dependência do consentimento do titular das informações e sem dependência de autorização judicial. Esta alteração implicou ainda que a consulta de elementos abrangidos pelo sigilo bancário deixasse de constituir causa legítima para a falta de cooperação dos sujeitos passivos alvo de acção inspectiva, nomeadamente quanto à realização das diligências previstas no n.º 1 do artigo 63.º da LGT.

O acesso a informação protegida pelo sigilo bancário que se faz nos termos previstos nos artigos 63.º-A, 63.º-B e 63.º-C da LGT é desta forma feito sem dependência de prévia autorização judicial

O procedimento de derrogação do sigilo bancário é pois um dos mecanismos que pode ser utilizado no procedimento inspectivo para recolha de informação e elementos, com vista à descoberta da verdade material. Parece-nos é que este meio apenas pode e deve ser utilizado quando não seja possível obter a mesma informação através de outros meios menos gravosos e que cause menos prejuízos ao contribuinte inspeccionado, especialmente quando estejam em causa pessoas singulares, por força da reserva da intimidade da vida privada. Digamos que a derrogação do sigilo bancário tem um grau de intensidade menor e susceptível de causar menos prejuízos quando estejam em causa pessoas colectivas do que em relação às pessoas singulares. Assim, o crivo da proporcionalidade deve sobretudo nortear a utilização deste procedimento quando estejam em causa pessoas singulares, embora não possa deixar de estar presente mesmo que a derrogação diga respeito a pessoas colectivas.

Um aspecto que importa ter presente no que diz respeito à derrogação do sigilo bancário e à sua conexão com o procedimento tributário de inspecção é que o a derrogação do sigilo não pode, em circunstância alguma, ser desencadeado como um *prius*, ou seja, como um mecanismo de descoberta de informação de forma a instruir e desencadear um procedimento de inspecção. O raciocínio é precisamente o inverso, ou seja, o procedimento de inspecção tem necessariamente de ser um pressuposto do procedimento de derrogação. Ou dito ainda de outra forma, só após o início do procedimento de inspecção pode a Administração tributária, de forma a obter os elementos necessários a instruir o procedimento e reunidos que estejam os pressupostos para derrogação do sigilo, a desencadear este.

Esta questão foi submetida e apreciada pela nossa jurisprudência num acórdão do TCA Sul de 11-07-2006, processo n.º 01187/06⁵³⁸. A questão submetida à apreciação do tribunal foi precisamente essa, ou seja, saber se o procedimento de derrogação do sigilo bancário e a consequente análise dos documentos e informações bancários, deve ser desencadeado e levado a cabo no âmbito de um procedimento de inspecção, tal como definido e previsto no RCPIT, ou se pode servir como elemento preparatório do procedimento de inspecção. Estava em causa um procedimento de derrogação do sigilo bancário que deu origem a uma liquidação e que não teve na sua génese qualquer procedimento inspectivo mas unicamente o procedimento de derrogação do sigilo bancário, sem que este tenha sido integrado num procedimento inspectivo.

Neste caso concreto a Administração fiscal, entendeu que não necessitava de dar início a qualquer procedimento externo de inspecção externo, bastando para tal que a mesma se inserisse no domínio de uma *acção preparatória*, nos termos do previsto nos artigos 44.º n.º 1 alínea a) do CPPT e 44.º n.º 1 e 2 do RCPIT. Assim, o que a Administração tributária fez foi inverter o percurso normal de um procedimento inspectivo, ao utilizar o procedimento de derrogação do sigilo bancário como procedimento preparatório de recolha de elementos para o procedimento de inspecção e não o contrário, que nos parece ser o correcto, isto é, no âmbito de um procedimento de inspecção, perante determinados factos, proceder à derrogação do sigilo bancário como forma de confirmar ou despistar tais factos.

É certo que, como já vimos, nos termos do artigo 63.º da LGT, os órgãos da inspecção devem desenvolver todas as diligências necessárias ao apuramento da situação tributária dos contribuintes, delimitando por sua vez o artigo 44.º n.º 1 do RCPIT as acções que devem ser consideradas como abrangidas pelo âmbito do procedimento tributário, e que incluem as acções preparatórias ou complementares da liquidação dos tributos, incluindo parafiscais, ou de confirmação dos factos tributários declarados pelos sujeitos passivos ou outros obrigados tributários.

O tribunal entendeu, e bem, que, em situações como esta a Administração fiscal, para diligenciar e obter a derrogação do sigilo bancário dos contribuintes tem necessariamente de recorrer a um procedimento inspectivo nos termos previstos no RCPIT, tendo afirmado em

⁵³⁸ Neste sentido pode também ver-se o acórdão do TCA Sul, de 12-10-2010, processo n.º 04187/10.

concreto que aqueles que actos preparatórios ou prévios, não podem ser confundidos com os próprios actos substantivos da inspecção, ou seja, com os actos que se visam praticar com o procedimento de inspecção. Tais actos prévios devem antes limitar-se a reunir os elementos que venham a possibilitar, de forma célere, aderente, uniforme e com o menor prejuízo possível para o inspecionado, o apuramento das situações tributárias em causa. Parece-nos, e embora o tribunal não o tenha dito, que estes elementos se reconduzem ao por nós já estudado cruzamento de informação, quer dos elementos declarativos do próprio sujeito passivo, quer de outros elementos declarativos de terceiros.

O procedimento de derrogação do sigilo bancário não pode por isso ser utilizado como instrumento preparatório de um procedimento de inspecção, subvertendo por completo aquela que deve ser a lógica, quer de bom senso, quer cronológica a que deve obedecer o procedimento inspectivo, e estando dessa forma, sujeito a critérios de discricionariedade e oportunismo, que a Administração fiscal, neste caso concreto, não dispõe⁵³⁹.

Vejamos agora, de forma sucinta, e em concreto, o regime de acesso a informação bancária sem consentimento do contribuinte, ao abrigo do artigo 63.º-B n.º 1 da LGT.

De acordo com este preceito, a Administração tributária pode aceder automática e directamente, sem prévio consentimento do titular dos elementos protegidos, a todas as informações ou documentos bancários quando:

- Existam indícios da prática de crime em matéria tributária⁵⁴⁰;

⁵³⁹ Neste sentido pode ver-se ALFARO, MARTINS, *Sigilo bancário e dever de abertura de procedimento de inspecção tributária*, in Revista de Doutrina Tributária, 4.º Trimestre de 2003, disponível em:

http://www.doutrina.net/p/Revista_de_Doutrina_Tributaria/rdt_08/sigilo_bancario_inspeccao.htm. No entendimento deste Autor, «as actuações da administração tributária, consistentes no pedido de elementos, no pedido de informações e na vontade de aceder livremente a contas bancárias do sujeito passivo, integram-se indubitavelmente no elenco de actuações previstas no artigo 2.º, n.º 2, do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária. Constituem, por tal motivo, actuações contidas no procedimento administrativo tributário especial, designado por procedimento de inspecção tributária». Na opinião do citado Autor, perante a inobservância de tal pressuposto «a administração tributária estará a proceder a uma inspecção externa de facto à situação tributária do particular, sem que para tal tenha aberto qualquer procedimento de inspecção, nos termos da Lei Geral Tributária e do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária».

⁵⁴⁰ Sobre esta matéria ver acórdãos do STA de 18-01-2006 processo n.º 02/06, de 19-04-2006 processo n.º 0273/06, de 26-04-2006 processo n.º 0280/06, de 26-04-2006 processo n.º 0325/06, de 26-07-2006 processo n.º 0665/06, de 13-09-2006 processo n.º 0866/06, de 08-11-2006 processo n.º 0966/06, de 28-03-2007 processo n.º 0202/07, de 19-04-2006 processo n.º 0253/06, de 19-04-2006, processo n.º 0277/06, de 14-03-2007, processo n.º 0189/07, de 02-05-2007 processo n.º 0299/06; acórdãos do TCA Norte de 31-01-2008 processo n.º 01316/05.5BEVIS, de 11-08-2006 processo n.º 00633/06.1BEVIS, de 12-01-2006 processo n.º 00496/05.4BECBR;

- Se verifiquem indícios da falta de veracidade do declarado ou esteja em falta declaração legalmente exigível⁵⁴¹;
- Se verifiquem indícios da existência de acréscimos de património não justificados;
- Se trate da verificação de conformidade de documentos de suporte de registos contabilísticos dos sujeitos passivos de IRS e IRC que se encontrem sujeitos a contabilidade organizada;
- Exista necessidade de controlar os pressupostos de regimes fiscais privilegiados de que o contribuinte usufrua;
- Se verifique a impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, e quando se verifiquem os pressupostos legais para o recurso à avaliação indirecta⁵⁴²;
- Se verifique a existência comprovada de dívidas à administração fiscal ou à segurança social.

A decisão de derrogação do sigilo bancário encontra-se sujeita a um especial dever de fundamentação que deve elencar expressamente os motivos concretos subjacentes a essa decisão, ou seja, os factos apurados pela Administração Tributária que indiciam a verificação de alguma das situações acima descritas⁵⁴³. Quanto a esta questão da fundamentação, e fazendo apenas um breve parêntesis, deve-se apenas salientar que, apesar de o n.º 4 do artigo 63.º-B da LGT exigir a expressa menção dos motivos concretos que fundamentam a decisão de derrogação do sigilo, esta fundamentação pode feita por remissão – pelo menos este é o entendimento maioritário da jurisprudência, com especial relevância para o acórdão do Pleno do STA de 28-04-2010, processo n.º 0897/09⁵⁴⁴. No entendimento do STA esta exigência de menção expressa dos motivos deve entender-se como a *«concreta indicação ou especificação do circunstancialismo que justifica a derrogação do sigilo bancário, isto é, dos motivos ou factos concretos que justificam a decisão»*, sendo que a fundamentação por remissão também contempla essa “menção expressa”. Além disso, salientou ainda o Tribunal que, por um lado, o facto de estar em causa a derrogação de um direito fundamental – direito à reserva da vida privada – a fundamentação por remissão em nada contende com a garantia desse direito, não se vislumbrando a necessidade de distinção entre duas formas de fundamentação, ou seja,

⁵⁴¹ Sobre esta matéria ver acórdãos do STA de 19-04-2006 processo n.º 0273/06, de 19-04-2006 processo n.º 0276/06, de 26-04-2006 processo n.º 0280/06, de 26-07-2006 processo n.º 0665/06, de 02-05-2007 processo n.º 0292/07; acórdão do TCA Norte de 20-1-2007 processo n.º 00879/07.5BEVIS; acórdão do TCA Sul de 16-10-2007 processo n.º 02036/07.

⁵⁴² Sobre esta matéria Ver acórdãos do STA de 28-06-2006 processo n.º 0468/06, de 03-10-2007 processo n.º 0630/07, de 09-01-2008 processo n.º 01022/07.

⁵⁴³ Cfr. artigo 63.º-B n.º 4 da LGT.

⁵⁴⁴ Embora este acórdão tenha tido três declarações de voto de vencido. No sentido desta decisão do STA pode ainda ver-se os acórdãos do STA de 16-09-2009 processo n.º 0384/09, de 19-03-2009 processo n.º 0135/09, de 09-09-2008 processo n.º 01022/07, de 03-10-2007, processo n.º 0630/07.

quando estão em causa direitos fundamentais ou não. Por outro lado considerou o tribunal que a fundamentação por remissão é mais conforme com o princípio da praticabilidade⁵⁴⁵.

A decisão tem de ser obrigatoriamente tomada pelo Director-Geral dos Impostos ou pelo Director Geral das Alfandegas (ou os respectivos substitutos legais), consoante o imposto que estiver em causa, sem possibilidade de delegação. A falta de fundamentação naturalmente que inquina a validade da decisão, implicando a sua anulabilidade, que deve ser invocado no recurso judicial da decisão. Além disso, a notificação da decisão de derrogação do sigilo bancário às instituições bancárias deve ser acompanhada de cópia da decisão proferida pelo Director-Geral dos Impostos.

De realçar que devendo o procedimento de inspecção ser concluído no prazo geral de seis meses, este prazo pode no entanto ser suspenso quando em procedimento de derrogação do sigilo bancário, o contribuinte interponha recurso com efeito suspensivo da decisão da Administração tributária, mantendo-se a suspensão até ao trânsito em julgado da decisão. Porém, só o recurso interposto por terceiros (familiares ou outros obrigados tributários com quem o sujeito passivo tenha relações especiais) é que tem esse efeito suspensivo, enquanto o recurso interposto pelo próprio sujeito passivo inspecionado tem efeito meramente devolutivo.

Importa ainda destacar uma questão pertinente quanto à derrogação do sigilo bancário em sede de inspecção que se prende com a derrogação do sigilo bancário dos gerentes e administradores de sociedades inspecionadas.

A resposta à questão de saber se é ou não possível a administração fiscal determinar o acesso às contas bancárias dos gerentes e administradores por ser verificarem os requisitos previstos no art. 63.º-B da LGT, é hoje, face à redacção do referido preceito, fácil.

⁵⁴⁵ Discordamos no entanto desta posição. Parece-nos que o dever de fundamentação exigido pelo n.º 4 do artigo 63.º-B da LGT é um dever especial e que por isso prevalece sobre o dever geral estabelecido no artigo 77.º da LGT. À semelhança deste, existem outras situações em que expressamente se prevê e exige esse dever especial de fundamentação, que vão além do previsto no referido artigo 77.º; é o que sucede nas situações em que se verificam “relações especiais” (artigo 77.º, n.º 3 da LGT), tributação por “métodos indirectos” (artigo 77.º, n.º 4 e 5 da LGT), ou de “reversão contra responsáveis subsidiários” (artigo 23.º, n.º 4 da LGT), adopção de medidas cautelares em sede de inspecção (artigo 30.º n.º 2 do RCPIT). O que nos parece é que, estando todos os actos tributários ou em matéria tributária sujeitos a um dever geral de fundamentação, se o legislador não tivesse pretendido impor um especial dever de fundamentação, não o teria feito. Neste sentido pode ver-se o acórdão do STA de 21-10-2009, processo n.º 0897/09, bem como a fundamentação da declaração de voto de vencido do Conselheiro Jorge Lopes de Sousa no acórdão do STA de 09-01-2008, processo n.º 1022/07.

O contribuinte inspeccionado, é certo, não é o gerente ou administrador, mas sim a sociedade na qual exercem funções, tal como a conta bancária cuja informação se pretende obter, também não pertence à sociedade, mas sim ao gerente ou administrador. Ou seja, os gerentes ou administradores, embora pessoas distintas da sociedade que administram, podendo mesmo ser considerados terceiros, têm no entanto uma relação especial com a sociedade. O n.º 2 do artigo 63.º-B da LGT prevê expressamente que a Administração tributária pode aceder directamente aos documentos bancários de terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte, em caso de recusa da sua exibição ou de autorização para consulta. A única diferença relativamente à derrogação directa do próprio contribuinte reside no facto de o recurso desta decisão de derrogação no caso de terceiros ter efeito suspensivo enquanto ao contribuinte tem carácter meramente devolutivo⁵⁴⁶. Tal significa que, caso no decurso de um procedimento de inspecção se determina a derrogação do sigilo contra os administradores ou gerentes da sociedade inspeccionada, perante o recurso judicial dessa decisão, o procedimento de derrogação suspende-se até trânsito em julgado da decisão. No fundo esta previsão legal acaba por ser, ainda que à posteriori, e apenas em caso de recurso por parte terceiro uma espécie de autorização judicial.

Por último, deve-se referir, no que diz respeito às pessoas colectivas (sujeitos passivos de IRC) bem como às pessoas singulares (sujeitos passivos de IRS) com contabilidade organizada, estão obrigados a possuir pelo menos uma conta bancária através da qual devem ser efectuados todos os movimentos respeitantes a actividade empresarial, pagamentos feitos aos sócios e outros movimentos feitos entre sujeitos passivos. A Administração Tributária pode aceder às contas bancárias sem consentimento do titular, desde que verificada alguma das condições previstas no artigo 63.º-B n.º 1 da LGT⁵⁴⁷.

Como se disse anteriormente, a existência de sigilo bancário deixou de constituir uma causa legítima de oposição à inspecção, ou seja, deixou de legitimar a recusa ou falta de cooperação no decurso do procedimento de inspecção. Hoje em dia, a única possibilidade de o sigilo bancário motivar essa oposição – embora não possa ser este o fundamento invocado – é se o mesmo se encontrar simultaneamente ligado a um segredo profissional, enquadrando-se dessa forma nos termos do artigo 63.º n.º 4 alínea b) da LGT. Tal verifica-se se o contribuinte invocar

⁵⁴⁶ Cfr. artigo 63.º-B n.º 2 e 5 da LGT.

⁵⁴⁷ Cfr. artigo 63,º-C n.º 4 da LGT.

como fundamento de oposição à derrogação administrativa do sigilo bancário implicar o acesso a dados e elementos protegidos pelo segredo profissional, de que é exemplo o sigilo profissional do advogado⁵⁴⁸. Caso a oposição ao acesso a documentação coberta pelo sigilo bancário seja fundamentada pela existência do sigilo profissional, a sua derrogação apenas poderá ser obtida mediante autorização judicial para o efeito, nos termos do n.º 5 do artigo 63.º da LGT, atendendo a que os elementos de facto detectados como não estando em conformidade com a veracidade do declarado podem estar relacionados com o exercício da advocacia ou outra actividade sujeita a segredo profissional. Como se refere no acórdão do STA de 15-12-2004, processo n.º 1862/03, *«perante a invocação do sigilo profissional, não se compreenderia que a administração tributária tivesse a possibilidade de derrogar administrativamente a protecção conferida por esse dever de sigilo sem prévia sindicância judicial»* e *«se estamos em face de recusa do contribuinte com fundamento em sigilo profissional, só podendo a derrogação do sigilo bancário ter lugar mediante autorização judicial, tal como resulta do n.º 5 do art. 63º citado, não pode simultaneamente aplicar-se a derrogação pela Administração Fiscal limitada a certos elementos das contas e informações bancárias»*.

6.5.1.2. O DIREITO À INVIOABILIDADE DO DOMICÍLIO E DA CORRESPONDÊNCIA

Tudo aquilo que já foi dito a propósito do direito à reserva da intimidade vida privada tem naturalmente aproveitamento e aplicação para os direitos fundamentais agora em análise, sendo os mesmos uma decorrência daquele.

O direito à inviolabilidade do domicílio enquadra-se no direito à reserva da intimidade da vida privada, enquanto direito pessoal e fundamental. A salvaguarda e protecção do domicílio implica a protecção da privacidade e a intimidade das pessoas. Como anota DIOGO LEITE DE CAMPOS, *«o direito à privacidade não se resume ao «direito à intimidade da vida privada» confundido com a intimidade do espaço familiar, da casa de morada da família. A pessoa não é só privada, íntima,*

⁵⁴⁸ Nos termos do artigo 87.º do EOA o sigilo profissional do advogado é simultaneamente um dever do advogado e um direito dos seus clientes, só podendo ser afastado nas circunstâncias previstas na lei e dependente de procedimento previsto no Regulamento n.º 94/2006, de 12 de Junho. O n.º 3 deste preceito refere que o segredo profissional abrange ainda documentos ou outras coisas que se relacionem, directa ou indirectamente, com os factos sujeitos a sigilo, devendo-se considerar-se que as informações bancárias do advogado se encontram integradas também o segredo profissional, visto que, ainda que indirectamente, podem relacionar com informações bancárias dos clientes e movimentos financeiros em relação aos quais o advogado está obrigado a guardar sigilo. Neste sentido ver acórdãos do STA de 29-09-2010, processo n.º 0668/10, de 02-12-2009, processo n.º 01116/09.

reservada, quando passa a porta da sua morada, quando corre as cortinas. Na rua, nos edifícios públicos, nos jardins, a pessoa continua envolta numa esfera privada»⁵⁴⁹.

A Convenção Europeia dos direitos do Homem no n.º 2 do seu artigo 8.º prevê no seu artigo 8.º que *«qualquer pessoa tem direito ao respeito da sua vida privada e familiar, do seu domicílio e da sua correspondência»* (n.º 1), e que *«não pode haver ingerência da autoridade pública no exercício deste direito senão quando esta ingerência estiver prevista na lei e constituir uma providência que, numa sociedade democrática, seja necessária para a segurança nacional, para a segurança pública, para o bem-estar económico do país, a defesa da ordem e a prevenção de infracções criminais, a protecção da saúde ou da moral, ou a protecção dos direitos e das liberdades de terceiros»* (n.º 2).

A todos os cidadãos é reconhecido o direito fundamental de ter um local onde sozinho ou com a família pode gozar, sem qualquer interferência ou intervenção de terceiros a sua esfera jurídica privada e íntima. A protecção constitucional do domicílio constitui uma protecção de carácter instrumental do direito à reserva da intimidade da vida privada.

O direito à inviolabilidade do domicílio e da correspondência vem previsto no artigo 34.º da CRP e configura um complemento face à norma constante do artigo 26.º da CRP, na parte em que esta consagra o direito à reserva da intimidade da vida privada, como de resto já vimos aquando da análise este último direito. Este direito encontra-se por isso estritamente relacionada com o direito à intimidade pessoal, considerando-se o domicílio como projecção espacial da pessoa e a correspondência como extensão da própria pessoa⁵⁵⁰. Como refere JOAN JOSEP QUERALT⁵⁵¹, *“En el domicilio se ejerce el derecho fundamental a la intimidad: sobre otros lugares o dependências se ejerce, empero, um derecho constitucional de menor rango, como es el de propiedad”*.

O domicílio, e a sua inviolabilidade garantem o exercício do direito à reserva da intimidade. Porém também este admite restrições e limitações, que apenas serão autorizadas nas situações que a lei determinar, tal como já vimos, por força do previsto no n.º 2 do artigo 18.º da CRP, à

⁵⁴⁹ Cfr. CAMPOS, DIOGO LEITE DE, *Lições de direitos de personalidade*, in Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Volume LXVII, Coimbra, 2.ª edição 1992.

⁵⁵⁰ Cfr. parecer do Conselho Coconsultivo da PGR n.º 15/95 de 25 de Maio de 1995.

⁵⁵¹ QUERALT, JOAN JOSEP, *La inviolabilidad domiciliaria y los controles administrativos. Especial referencia a la de las empresas*, in Revista Española de Derecho Constitucional, n.º 30, Septiembre/Diciembre, 1990.

semelhança do que sucede com todos os outros direitos liberdades e garantias. Tais limitações não podem no entanto ser deixadas ao livre arbítrio da Administração, dependendo do escrutínio judicial pelo juiz, tal como consagrado na nossa CRP:

A lei não nos dá um conceito de domicílio⁵⁵². A jurisprudência constitucional já avançou no entanto com um possível conceito, considerando que, para efeitos do artigo 34.º da CRP o domicílio equivale à habitação, enquanto projecção espacial da pessoa ou, mais incisivamente ainda, enquanto instrumento necessário de uma completa manifestação da liberdade individual⁵⁵³. Em complemento deste entendimento parece-nos ser de chamar à colação o conceito de residência também adiantado pela jurisprudência, que tem vindo a ser entendido como «*o local onde se tem centrada a vida doméstica com estabilidade e por forma duradoura, o local onde se pernoita, se tomam as refeições, se recebem familiares e amigos, onde, em suma, se tem constituído o lar com todo o ritual e laços que lhe estão associados e lhe são próprios. São traços constitutivos e indispensáveis da residência permanente, a habitualidade, a estabilidade e a circunstância de constituir o centro da organização da vida doméstica*»⁵⁵⁴. Para delimitar e definir este conceito parece-nos igualmente importante o contributo da jurisprudência do Tribunal Constitucional Espanhol, que na sua decisão de 17-10-1985, n.º 137/1985 considera o domicílio como «*un espacio en el cual el individuo vive sin estar sujeto necesariamente a los usos y convenciones sociales y ejerce la libertad más íntima. Por ello, a través de este derecho no sólo es objeto de protección el espacio físico en sí mismo considerado, sino lo que en él hay emanación de la persona y de esfera privada de ella.*». Parece-nos por isso que para efeitos do artigo 34.º da CRP, este protege todos os locais onde uma pessoa habita ou onde esse pessoa se encontra e nela vive ainda que a mesma não seja a sua residência, mas apresente todas as características de uma⁵⁵⁵, ou seja, o conceito de domicílio deve ser definido e interpretado da forma mais abrangente possível, atendendo à sua esfera de protecção.

⁵⁵² O Código Civil nos seus artigos 82.º e seguintes apenas indica os diversos tipos de domicílio. O n.º 1 do artigo 82.º determina que a pessoa tem domicílio no lugar da sua residência habitual; se residir alternadamente em diversos lugares, tem-se por domiciliada em qualquer deles.

⁵⁵³ Cfr. acórdão do TC n.º 452/89 de 28-06-1989. De acordo com este aresto o domicílio constitui «*a habitação humana, aquele espaço fechado e vedado a estranhos, onde, recatada e livremente, se desenvolve uma série de condutas e procedimentos característicos da vida privada e familiar*».

⁵⁵⁴ Cfr. acórdão do TRL de 01-02-2007, processo n.º 4645/2006-6.

⁵⁵⁵ Neste sentido veja-se J. J. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, ao considerarem que deve entender-se por domicílio, desde logo o local onde se habita, seja permanente seja eventual, seja principal ou secundária. Daí sustentarem estes Autores «*não poder este conceito equivaler sentido civilístico, que restringe o domicílio à residência habitual (mas certamente incluindo também as habitações precárias, como tendas, «roulottes», embarcações), abrangendo também a residência ocasional como o quarto de hotel) ou ainda os locais de trabalho (escritórios, etc.); dada a sua função constitucional, esta garantia deve estender-se quer ao domicílio voluntário geral quer ao domicílio profissional (CCivil art.82º e 83º)*», pelo que se consideram englobados no âmbito de

Há no entanto que sublinhar que no domínio tributário os conceitos de residência e domicílio são distintos. O conceito de domicílio fiscal, previsto no artigo 19.º da LGT constitui um domicílio especial referente a um lugar determinado para o exercício de direitos e o cumprimento dos deveres previstos nas normas tributárias, pelo que, tendo natureza especial, é independente do estipulado no artigo 82.º do CC⁵⁵⁶. Nos termos do artigo 19.º n.º 1 alínea a) o domicílio fiscal do sujeito passivo é, salvo disposição em contrário para as pessoas singulares, o local da residência habituar. Para as pessoas colectivas o domicílio fiscal é o local da sede ou direcção efectiva ou, na falta destes, do seu estabelecimento estável em território nacional (alínea a)⁵⁵⁷. Por sua vez, o conceito de residência no direito fiscal encontra-se associado a uma ideia de presença física no território de um determinado Estado, isto é, constitui um elemento de conexão a um determinado território, que confere a um Estado legitimidade para tributar⁵⁵⁸.

No domínio da inspecção tributária este direito pode ter algumas particularidades que importa aqui esmiuçar, susceptíveis de, ainda que não impedir, condicionar a actividade inspectiva.

Como já vimos, uma das garantias do exercício da função inspectiva é, nos termos do artigo 28.º n.º 2 alínea a) do RCPIT, precisamente o livre acesso às instalações e dependências da entidade inspeccionada. Isto pese embora o artigo 63.º n.º 1 alínea a) da LGT, de forma mais genérica, possibilite o livre acesso às instalações ou locais onde possam existir elementos relacionados com a sua actividade ou com a dos demais obrigados fiscais. Por um lado, parece-nos no entanto que da interpretação conjugada dos preceitos os mesmos foram pensados para pessoas colectivas e não para pessoas singulares. Por outro lado tal parece indiciar que não existe para as pessoas jurídicas um efectivo direito à inviolabilidade do domicílio. A maioria da doutrina e a jurisprudência do TC tem-se inclinado para considerar a este direito como sendo exclusivo

protecção da norma.» - CANOTILHO, J.J. GOMES; MOREIRA, VITAL, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume I, Coimbra, Coimbra Editora, 4.ª edição, 2007, pág. 540. Veja-se também MIRANDA, JORGE; MEDEIROS, RUI, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo I, Coimbra, Wolters Kluwer/Coimbra Editora, 2.ª edição, 2010, pág. 757-761.

⁵⁵⁶ Cfr. neste sentido, acórdão do TCA Sul de 07-04-2011 processo n.º 04550/11.

⁵⁵⁷ De salientar que o conceito de sede não é o mesmo aos olhos da lei. O artigo 12.º n.º 3 do CSC determina que a sede da sociedade constitui o seu domicílio, sem prejuízo de no contrato se estipular domicílio particular para determinados negócios. Segundo o artigo 3.º n.º 1 também do CSC as sociedades comerciais têm como lei pessoal a lei do Estado onde se encontre situada a sede principal e efectiva da sua administração. Por sua vez, o artigo 159.º do CC estabelece que a sede da pessoa colectiva é a que os respectivos estatutos fixarem, ou, na falta de designação estatutária, o lugar em que funciona normalmente a administração principal. Ou seja, para o CSC. Ou seja, na lei civil adopta-se um conceito de sede jurídica – prevista nos estatutos –, enquanto para a lei comercial adopta-se um conceito de sede de facto – o local onde se exerce efectivamente a sua administração.

⁵⁵⁸ Veja-se o artigo 16.º do Código do IRS e artigos 2.º n.º 3 e 5.º do Código do IRC.

apenas das pessoas físicas e por isso não extensível às pessoas jurídicas. À partida poderá fazer algum sentido que assim seja, na medida em que as pessoas colectivas não têm vida familiar e privada, pelo que por esta razão a sede destas cai fora da esfera de protecção do artigo 34.º da CRP, considerando-se que *a inviolabilidade do domicílio consubstancia uma manifestação particular e qualificada da tutela da intimidade da vida privada, dirigida, como vimos, à realização da personalidade individual e ao resguardo da dignidade da pessoa humana*.⁵⁵⁹ Contudo, convém não esquecer que as pessoas jurídicas também têm “segredos” que concerteza pretendem afastar do domínio público, como fórmulas de fabrico de bens, listas de clientes e fornecedores, contas bancárias, ou seja todos os elementos que, para efeitos de concorrência, pretendem que não sejam do conhecimento comum. Assim, tal não significa que as pessoas jurídicas não tenham um direito à inviolabilidade da sua sede, instalações ou dependências. Têm-no, e embora possam não o ter com um grau equivalente às pessoas físicas, ainda assim parece-nos merecer a protecção conferida pelo artigo 34.º da CRP. Tanto assim é que constitui fundamento legítimo de oposição ou recusa de cooperação com a inspecção tributária que permite vedar o acesso desta à sua sede, instalações ou dependências a falta de credenciação dos funcionários que se apresentem para realizar uma inspecção⁵⁶⁰. Dito ainda de outra forma, parece-nos que o direito consagrado no artigo 34.º da CRP é extensível às pessoas jurídicas, cessando no entanto automaticamente, para o que aqui nos interessa, por vontade da Administração tributária, perante a actuação inspectiva, sem necessidade de obtenção de autorização judicial, desde que os funcionários se apresentem devidamente credenciados. Aliás, como iremos observar, a entrada de funcionários da inspecção na sede, instalação ou dependências de pessoas jurídicas, sem a devida credenciação e perante a oposição dos representantes dessas pessoas jurídicas consubstancia a prática de um crime de violação de domicílio por funcionário, nos termos do artigo 378.º do CP. Como anotam JORGE MIRANDA e RUI MEDEIROS, «*Não impressiona a argumentação fundada no facto de a protecção às instalações das pessoas colectivas ser oferecida por outros direitos fundamentais, visto que esta observação nada prova quanto à impossibilidade ou impossibilidade de as pessoas colectivas serem titulares do direito à inviolabilidade do domicílio. Por outro lado, e ainda que se conceda que outros*

⁵⁵⁹ Cfr. acórdão do TC n.º 596/2008 de 10-12-2008: «(...) quando se extravasa da esfera domiciliária das pessoas físicas, entrando no campo de actividade das pessoas colectivas, afigura-se que saímos também para fora do âmbito normativo de protecção da norma constitucional, pois decai a sua razão de ser». Neste sentido veja-se ainda CANOTILHO, J.J. GOMES; MOREIRA, VITAL, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume I, Coimbra, Coimbra Editora, 4.ª edição, 2007, pág. 540. Em sentido contrário, pode ver-se MIRANDA, JORGE; MEDEIROS, RUI, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo I, Coimbra, Wolters Kluwer/Coimbra Editora, 2.ª edição, 2010, pág. 762-764.

⁵⁶⁰ Cfr. artigos 45.º e 46.º do RCPIT.

*direitos fundamentais possam a proteger algumas dimensões das instalações das pessoas colectivas, a verdade é que esses direitos são incapazes de oferecer a esses espaços o estatuto juridico-constitucional coincidente com o do domicílio (...). Com esta solução, alcança-se, através do alargamento da protecção do direito fundamental à inviolabilidade do domicílio a determinadas pessoas colectivas, o referido aumento da efectividade desse direito fundamental, ultrapassando-se interpretações formalistas que desaguam numa compreensão redutora do seu âmbito de protecção.»*⁵⁶¹. Note-se que este direito à inviolabilidade do domicílio, contrariamente ao que sucede em Portugal, em Espanha quer a doutrina quer a jurisprudência têm admitido que o mesmo é reconhecido não só às pessoas físicas como também às pessoas jurídicas. Este entendimento tem-se ancorado na ideia de que o conceito de domicílio se encontra mais ligado à ideia de privacidade do que de intimidade, pois caso se baseasse neste último sentido, não poderiam as pessoas jurídicas beneficiar da protecção constitucional resultante da inviolabilidade do domicílio⁵⁶².

Porém podem verificar-se uma série de vicissitudes susceptíveis de baralhar e restringir este livre acesso que é garantido à inspecção, a saber: a sede de uma pessoa colectiva pode ter como morada a residência de uma pessoa singular (de um sócio ou de um gerente); uma pessoa singular, empresário em nome individual pode ter a sua escrita e elementos contabilísticos não no estabelecimento onde desenvolve a sua actividade, mas na sua residência; uma pessoa singular, empresário em nome individual pode até desenvolver a sua actividade na sua própria residência.

Ora, todos os exemplos enunciados têm um denominador comum: o domicílio de uma pessoa física. E este denominador comum é, quanto a nós, fundamento legítimo – o mesmo decorre expressamente da lei – para recusar a cooperação com a inspecção, nos termos da alínea a) do n.º 4 do artigo 63.º da LGT, mesmo que os elementos de escrita e contabilidade estejam nesse local. Como tal, e embora continue a ser possível ainda assim derrogar este direito fundamental,

⁵⁶¹ Cfr. MIRANDA, JORGE; MEDEIROS, RUI, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo I, Coimbra, Wolters Kluwer/Coimbra Editora, 2.ª edição, 2010, pág. 764.

⁵⁶² Cfr. decisão do Tribunal Constitucional de Espanha de 17-10-1985, n.º 137/85: «*Nuestro Texto Constitucional al establecer el derecho a la inviolabilidad del domicilio, no lo circunscribe a las personas físicas, siendo pues extensivo o predicable igualmente en cuanto a las personas jurídicas, del mismo modo que este Tribunal ha tenido ya ocasión de pronunciarse respecto de otros derechos fundamentales, como pueden ser los fijados en el art. 24 de la misma CE, sobre prestación de tutela judicial efectiva, tanto a personas físicas como a jurídicas*». Na doutrina pode ver-se MARTÍNEZ, JOAQUÍN ÁLVAREZ, *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*, Madrid, La Ley, 2007, pág. 67 a 77 e MESTRES, MAGÍN PONT, *Derechos y Deberes en el Procedimiento de Inspección Tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2.ª Edição, 2007, pág. 101.

tal apenas será possível mediante autorização judicial, nos termos do artigo 63.º n.º 5 da LGT. Isto embora o artigo 34.º n.º 4 do RCPIT salogue a possibilidade de, nos casos em que o contribuinte inspecionado não disponha de instalações ou dependências, os actos de inspecção poderem ser realizados no serviço da Administração tributária da área do domicílio ou sede. De qualquer das formas, perante a recusa, estando no domicílio de um contribuinte, a única forma de aceder ao local é através da obtenção de autorização judicial para o efeito.

Quanto à inviolabilidade da correspondência, o artigo 34.º da CRP estabelece a proibição de toda a ingerência das autoridades públicas na correspondência, salvos os casos previstos na lei em matéria de processo criminal. A protecção conferida por este preceito abrange o tráfego de informação privada que circula entre determinadas, independentemente do seu suporte (pois a CRP estende o sigilo a outros meios de comunicação), sendo o seu objecto de protecção a correspondência individual⁵⁶³. Assim, a protecção do direito à reserva da vida privada é especialmente salvaguardada quando está em causa correspondência, devendo considerar-se como tal não só as cartas, como ainda encomendas, valores, telegramas ou qualquer outra forma similar de comunicação entre pessoas⁵⁶⁴ bem como a utilização de outros meios como fax, correio electrónico e telefone⁵⁶⁵. Quanto a nós as pessoas colectivas também podem ser titulares deste direito à inviolabilidade da correspondência. Como de resto sustentam JORGE MIRANDA e RUI MEDEIROS, «*se o referido direito protege, sem margem para dúvidas, as comunicações de cariz pessoal e comercial, não se vê como negar, por exemplo, a uma sociedade comercial, forma típica de exercício colectivo do comércio, a protecção conferida pelos n.ºs 1 e 4 do artigo 34.º da CRP*»⁵⁶⁶.

Entremos agora no domínio da inspecção. Da mesma forma que a violação do domicílio do contribuinte constitui causa legítima de oposição ou recusa em cooperar com a Administração

⁵⁶³ Cfr. MIRANDA, JORGE; MEDEIROS, RUI, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo I, Coimbra, Wolters Kluwer/Coimbra Editora, 2.ª edição, 2010, pág. 771-772.

⁵⁶⁴ Cfr. acórdão do STJ de 18-05-2006 processo n.º 06P1394.

⁵⁶⁵ Parece-nos ser possível através do artigo 194.º do CP – que tipifica o crime de violação de correspondência e telecomunicações – compreender que tipo de objectos se encontram abrangidos pelo conceito de correspondência: encomenda, carta ou qualquer outro escrito que se encontre fechado, bem como a intromissão no conteúdo de telecomunicação. Também o artigo 13.º do Decreto-Lei n.º 188/81, de 2 de Julho (embora este diploma já tenha sido revogado) pode ajudar-nos a compreender o conceito de correspondência postal e o correspondente sigilo. Nos termos deste preceito, «o sigilo da "correspondência postal" consiste na proibição de leitura de qualquer correspondência, mesmo que não encerrada em invólucro fechado, e da mera abertura da correspondência fechada, bem assim na proibição de revelação a terceiros do conteúdo de qualquer mensagem ou informação de que se tomou conhecimento, devida ou indevidamente, das relações entre remetentes e destinatários e das direcções de uns e outros»

⁵⁶⁶ Cfr. MIRANDA, JORGE; MEDEIROS, RUI, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo I, Coimbra, Wolters Kluwer/Coimbra Editora, 2.ª edição, 2010, pág. 773

fiscal, também a violação da correspondência constitui fundamento para tal conduta. Embora o acesso a correspondência do contribuinte não esteja expressamente prevista em nenhuma das alíneas do n.º 4 do artigo 63.º da LGT, consideramos que o mesmo tem enquadramento tanto na alínea c) – *acesso a factos da vida íntima dos cidadãos* –, como na alínea d) – *violação dos direitos de personalidade e outros direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, nos termos e limites previstos na Constituição e na Lei*.

É no entanto necessário compatibilizar o artigo 34.º da CRP e artigo 63.º n.º 4 alíneas c) e d) com o previsto no RCPIT. Uma das prerrogativas da inspecção tributária nos termos do artigo 29.º n.º 1 alínea a) do RCPIT passa por examinar quaisquer elementos dos contribuintes susceptíveis de revelar a sua situação tributária, nomeadamente os relacionados com a sua actividade, ou de terceiros. Para efeitos desta prerrogativa, é permitido aos funcionários da inspecção examinar correspondência recebida e expedida relacionada com a actividade, tal como o prevê a alínea g) do n.º 2 do artigo 29.º do RCPIT.

O problema que aqui se coloca é que, estando a correspondência (no sentido atrás descrito) fechada, não é possível saber qual o seu conteúdo e, como tal, não é possível aferir se o mesmo diz respeito à sua actividade. Esta situação levanta desde logo um problema quanto aos contribuintes pessoas físicas: perante qualquer correspondência que lhe seja endereçada, este poderá, e aqui não há volta a dar, opor-se sempre ao acesso à mesma invocando que se tratam de factos da sua vida íntima e privada, ainda que digam respeito à sua actividade. Como os funcionários não têm como o saber, a única possibilidade que têm é solicitar autorização judicial para a sua apreensão e abertura da mesma. Através desta actuação a Administração fiscal assegura a legalidade do seu acto e a eventual privacidade do contribuinte, pois a violação da correspondência será apenas efectuada por ordem do juiz e será este a primeira pessoa a tomar conhecimento do conteúdo da mesma, pois irá aferir se o seu conteúdo releva ou não para apuramento da situação tributária do contribuinte. Quanto às pessoas colectivas, parece-nos que o princípio a adoptar será o mesmo. Entendemos que a interpretação da alínea g) do n.º 2 do artigo 29.º do RCPIT deve ser entendida (embora a sua redacção não seja a mais feliz) como correspondência já aberta, ou seja, correspondência que esteja arquivada e faça parte do corpo informativo que o contribuinte tenha guardado, pelo que perante qualquer correspondência

fechada, a inspecção deverá seguir os mesmos passos acima indicados e obter a respectiva autorização judicial.

Nesta matéria de correspondência parece-nos ainda importante realçar um aspecto, que embora diga respeito não às autoridades fiscais, mas sim às autoridades aduaneiras, e que se prende com a possibilidade de estas últimas poderem abrir pacotes e encomendas postais, contendo mercadorias, que devam ser apresentados a fiscalização alfandegária, sem que tal constitua violação do sigilo da correspondência estatuído nos n.ºs 1 e 4 do artigo 34.º da CRP. Este entendimento encontra-se vertido em parecer do Conselho Consultivo da PGR⁵⁶⁷. De acordo com este entendimento, a fiscalização, pelas autoridades aduaneiras, dos "objectos de correspondência postal e das encomendas postais" conduzidos à alfândega, para assegurar o cumprimento da legislação aduaneira e demais disposições aplicáveis às mercadorias sob fiscalização aduaneira é compatível com o sigilo da correspondência previsto nos n.ºs 1 e 4 do artigo 34.º da CRP; uma vez que esta fiscalização se insere numa competência própria das autoridades aduaneiras, como órgãos de polícia fiscal, não carecendo, como tal, de intervenção das autoridades judiciais. Assim, esta fiscalização aduaneira implica, necessariamente, a abertura da correspondência postal e das encomendas postais conduzidas à alfândega, cabendo essa abertura aos funcionários dos CTT, na presença das autoridades aduaneiras, que presidem a tal diligência.

A violação destes direitos fundamentais faz incorrer em nulidade o acto tributário praticado na sequência do procedimento tributário de inspecção, nomeadamente por os elementos carreados para este procedimento que terem sido obtidos mediante abusiva intromissão na vida privada, no domicílio, na correspondência. Além disso pode também fazer incorrer a Administração em responsabilidade civil pelos danos efectivamente acusados por essa intromissão abusiva, e criminal quanto aos seus funcionários, como de resto veremos mais adiante.

⁵⁶⁷ Cfr. parecer n.º 61/95, de 10-05-1995.

6.5.1.3. O DIREITO AO BOM NOME E REPUTAÇÃO

O direito ao bom nome e à reputação⁵⁶⁸, enquanto garantia instrumental do direito à reserva da vida privada, resulta também do artigo 26.º n.º 1, da CRP, e consiste, nas palavras de J.J. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, «*no direito a não ser ofendido ou lesado na sua honra, dignidade ou consideração social mediante imputação feita por outrem, bem como no direito a defender-se dessa ofensa e a obter a consequente reparação*»⁵⁶⁹. Segundo JORGE MIRANDA e RUI MEDEIROS, o bom nome e a reputação são direitos com um alcance abrangente que inclui todos os aspectos relativos à representação positiva de uma pessoa e à consideração que daí decorre⁵⁷⁰. A protecção constitucional deste direito confere-lhe uma grande amplitude jurídica, constituindo um limite para outros direitos. Ainda de acordo com os mesmos Autores, a «*relevância constitucional da tutela do bom nome e da reputação legitima a criminalização de comportamentos como a injúria, a difamação, a calúnia e o abuso de liberdade de imprensa ou a admissibilidade, no âmbito da responsabilidade civil, da compensação dos danos não patrimoniais advenientes de actuações ilícitas por ofensa ao bom nome e à reputação das pessoas*»⁵⁷¹.

Embora se trate de um direito, liberdade e garantia, trata-se de um direito que tem também como destinatário o legislador, a quem compete promover a sua tutela⁵⁷², tutela esta que é atingida através de normas do Direito Penal e do Direito Civil. No que diz respeito à tutela conferida pelo Direito Penal, este chega a prever que em determinadas situações, quem atente contra o direito ao bom nome e à reputação de outrem, pode configurar a prática de um crime, nomeadamente através da previsão dos crimes de difamação e injúria⁵⁷³. Quanto à tutela conferida pelo Direito Civil, a mesma é efectuada através da tutela geral de personalidade que

⁵⁶⁸ Sobre a protecção constitucional do direito ao bom nome ver, entre outros, acórdãos do TC n.º 319/95 de 20-06-1995, n.º 480/98 de 01-05-1998, n.º 249/00 de 12-04-2000, n.º 407/07 de 11-07-2007.

⁵⁶⁹ *Constituição da República Portuguesa, Anotada*, Volume I, Coimbra, Coimbra Editora, 4.ª edição, 2007, pág. 466.

⁵⁷⁰ Cfr. MIRANDA, JORGE; MEDEIROS, RUI, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo I, Coimbra, Wolters Kluwer/Coimbra Editora, 2.ª edição, 2010, pág. 616.

⁵⁷¹ Cfr. MIRANDA, JORGE; MEDEIROS, RUI, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo I, Coimbra, Wolters Kluwer/Coimbra Editora, 2.ª edição, 2010, pág. 617. Neste sentido ver também acórdão do STJ de 08-03-2007, processo n.º 07B566: «*Assim, não estão excluídos da capacidade de gozo das pessoas colectivas alguns direitos de personalidade, como é o caso do direito à liberdade, ao bom nome e à honra na sua vertente da consideração social (artigos 26º, nº 1, da Constituição, 70º, nº 1 e 72º, nº 1, do Código Civil). Isso significa que o bom-nome das pessoas colectivas, no quadro da actividade que desenvolvem, ou seja, na vertente da imagem, de honestidade na acção, de credibilidade e de prestígio social, está legalmente protegido.*»

⁵⁷² Cfr. MIRANDA, JORGE; MEDEIROS, RUI, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo I, Coimbra, Wolters Kluwer/Coimbra Editora, 2.ª edição, 2010, pág. 616.

⁵⁷³ Cfr. artigos 180.º e 181.º do CP.

protege as pessoas contra qualquer ofensa ilícita ou ameaça de ofensa à sua personalidade moral materializada no preceito relativo à ofensa do crédito ou do bom nome⁵⁷⁴

Este direito diga-se, também ele é extensível às pessoas colectivas, como tem sido reconhecido genericamente pela jurisprudência. Como se refere no parecer do Conselho Consultivo da PGR n.º 103/86, de 7 de Julho de 1988, o direito ao bom nome, reputação e imagem não pode «(...) apenas aplicar-se e ter uma referência humana, sendo perfeitamente admissível e concebível a sua aplicação para além das pessoas físicas. (...) O bom nome e reputação de uma pessoa colectiva é manifestamente indispensável ao regular e eficiente exercício da sua actividade. De facto a falta de bom nome, a má reputação das pessoas colectivas necessariamente que comprometem as relações entre essas entidades e as demais, nomeadamente os seus parceiros e o público em geral, exactamente nos mesmos termos que a falta de bom nome e má reputação das pessoas singulares.». Assim, as pessoas colectivas, da mesma forma que as singulares, têm direito a um nome e a manter uma reputação, pelo que têm naturalmente interesse em que o seu nome, associado a uma imagem e uma reputação não seja “manchado”, nomeadamente que a esse nome não sejam associados factos ilícitos, ilegais, injuriosos, difamatórios ou quaisquer outros que ponham de algum modo em causa a sua posição no seio da sociedade. Desta forma facilmente se pode concluir que o direito ao bom nome não é nem pode ser exclusivo das pessoas singulares, podendo também ser dele titulares as pessoas colectivas⁵⁷⁵.

É certo que este direito tem sido sobretudo analisado como um limite, à luz da liberdade de expressão, da liberdade de informação e da liberdade de imprensa, mas a sua proximidade como limite à actividade inspectiva é bem mais intensa do que aquilo que aparenta, como a seguir tentaremos demonstrar.

Em termos de tutela penal, não é difícil imaginar que em sede de inspecção podem ser vertidos factos inscritos no relatório de inspecção que possam, pelo menos abstractamente, ter natureza difamatória, injuriosa (no caso de pessoas singulares e colectivas) ou ofensiva (no caso de pessoas colectivas) susceptível de causar graves prejuízos ao bom nome e reputação de uma

⁵⁷⁴ Cfr. artigos 483.º n.º 1 e 484.º do CC.

⁵⁷⁵ Neste sentido pode ver-se o acórdão do STJ de 08-03-2007, processo n.º 07B566: «A capacidade de gozo das pessoas colectivas abrange os direitos de personalidade relativos à liberdade, ao bom-nome, ao crédito e à consideração social.»

pessoa colectiva ou singular. Basta pensarmos, num fenómeno cada vez mais recorrente hoje em dia – a questão da facturação falsa –, em que a Administração fiscal imputa a um determinado contribuinte factos susceptíveis de consubstanciar a prática de um crime de fraude fiscal, através de facturas falsas, e que mais tarde não se vem a confirmar. É pois fácil imaginarmos, com especial relevância para as pessoas colectivas, o clima de desconfiança que tal é susceptível de gerar quanto a todos os operadores que com quem o contribuinte mantém relações económicas, nomeadamente clientes e fornecedores, ou quaisquer outros parceiros económicos que directa ou indirectamente se relacionam com o contribuinte.

Convém notar que o direito ao bom nome e à reputação se considera violado quando sejam praticados actos que se traduzam em imputar falsamente a alguém a prática de acções ilícitas ou ilegais. Assim a imputação de factos alegadamente consubstanciadores de prática de crimes fiscais vertidos num relatório de inspecção (e posteriormente em sede de acusação em processo-crime) podem assumir natureza difamatória/injuriosa ou ofensiva. Uma situação como esta pode não só ter repercussões em matéria criminal como em termos de responsabilidade civil pelos danos patrimoniais ou não patrimoniais que possam advir da imputação de tais factos.

Por outro lado há um outro aspecto que deve ser tido em conta na realização de uma acção inspectiva. Esta questão coloca-se não tanto nos grandes centros urbanos, mas sim em meios mais pequenos. Nestes, ainda se vive muito numa mentalidade de que a realização de uma acção deste género tem uma conotação negativa, onde ainda se transmite a ideia de que “se estão a ser fiscalizados é porque fizeram algo de mal”. Daí que a realização por si só de uma inspecção, ainda que não se tenha detectado qualquer irregularidade, pode causar e afectar a reputação e o bom nome de um contribuinte. Subjacente a esta ideia está, parece-nos a eventual violação dos deveres acessórios que impendem sobre os funcionários da inspecção, que segundo o artigo 21.º do RCPIT devem actuar com especial prudência, cortesia, serenidade e discrição. Estes deveres acessórios devem aplicar-se tanto no plano interno como no plano externo, ou seja, numa óptica de causar o menor transtorno possível no seio do contribuinte inspeccionado, bem como não “dar nas vistas” de forma a que a sua actuação passe o mais despercebida possível.

Estes aspectos serão no entanto alvo de maior desenvolvimento no capítulo referente aos actos de inspecção como factores geradores de responsabilidade criminal e civil.

7. A VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS E DIREITOS FUNDAMENTAIS

Aqui chegados, é tempo de olharmos para as consequências da violação dos limites impostos pelos princípios e direitos fundamentais que pautam a actividade inspectiva da Administração fiscal. Este capítulo diz por isso respeito à tutela jurídica dos direitos fundamentais, sendo que esta se realiza através de todos os ramos do direito, quer se trate do direito substantivo quer se trate do direito adjectivo. Para aqui interessa-nos a tutela que é conferida pelo direito tributário, direito administrativo, pelo direito penal e pelo direito civil.

A violação de alguns princípios e direitos, como iremos ver, nem sempre constitui vício do procedimento de inspecção, na medida em que não afecta o seu conteúdo. As consequências dessa violação não são as mesmas, podendo variar consoante o princípio ou direito em causa, e podem ou não ter efeitos dentro e/ou fora do procedimento de inspecção, ou até podem não ter efeitos dentro do procedimento de inspecção e apenas fora deste⁵⁷⁶. A onsequência dessa violação, quanto aos princípios já foi sendo referida ao longo da análise de cada um dos mesmos, pelo que nestes casos trataremos apenas de recapitular e enfatizar alguns aspectos que já foram mencionados.

7.1. CONSEQUÊNCIAS DESSA VIOLAÇÃO NO PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO DE INSPECÇÃO

Antes de entrarmos na consequência da violação dos princípios e direitos atrás enunciados no procedimento de inspecção, convém primeiro lembrar e fazer uma breve distinção dos regimes de invalidade do acto administrativo⁵⁷⁷, no qual se insere o acto tributário de liquidação resultante do procedimento de inspecção.

A invalidade pode assumir diferentes modalidades a que correspondem diferentes regimes. As duas formas de invalidade dos actos administrativos são a *nulidade* e a *anulabilidade*.

⁵⁷⁶ Quando nos referimos a a consequências “dentro do procedimento de inspecção”, em bom rigor, qualquer vício que ocorra no decurso do procedimento de inspecção não tem efeitos invalidantes do próprio procedimento inspectivo mas apenas quanto ao acto final resultante do procedimento, por força do princípio da impugnação unitária em que em que os vícios ou erros dos actos interlocutórios apenas podem ser apreciados a final, no posterior acto de liquidação, salvo quando quanto aos actos imediatamente lesivos e aqueles para os quais se preveja impugnação contenciosa autónoma (como sucede com as medidas cautelares adoptadas pela inspecção tributária).

⁵⁷⁷ Sobre esta matéria ver, entre outros, CAUPERS, JOÃO, *Introdução ao Direito Administrativo*, Lisboa, Âncora, 8.ª Edição, 2005, pág. 208-212; DIAS, JOSÉ EDUARDO FIGUEIREDO; OLIVEIRA, FERNANDA PAULA, *Noções Fundamentais de Direito Administrativo*, Coimbra, Almedina, 2.ª edição, 2011, pág- 240-246.

O regime de nulidade dos actos administrativos, previsto nos artigos 133.º e 134.º do CPA apresenta como características típicas: (i) os actos nulos são ineficazes *ab initio*, ou seja, não produzem qualquer efeito jurídico, independentemente de declaração judicial ou administrativa; (ii) ausência de carácter vinculativo e insusceptibilidade de execução coerciva; (iii) a nulidade pode ser invocada todo o tempo; (iv) os actos nulos são insanáveis mediante ratificação, reforma ou conversão; (v) podem ser desobedecidos pelos funcionários ou por qualquer pessoa (direito de resistência) independentemente da sua natureza pública ou privada; (vi) qualquer órgão da Administração ou tribunal pode declarar a nulidade.

Quanto ao regime de anulabilidade dos actos administrativos, previsto nos artigos 135.º e 136.º do CPA, este apresenta como características: (i) os actos anuláveis são eficazes até serem anulados, desde que cumpridos os respectivos requisitos de eficácia; (ii) sendo eficazes têm natureza vinculativa e são susceptíveis de execução coerciva; (iii) são sanáveis pelo decurso do tempo, ou seja, a sua anulabilidade só pode ser invocada durante determinado prazo, sob pena de se consolidar na ordem jurídica; (iv) são sanáveis mediante ratificação, reforma ou conversão; (v) apenas os tribunais podem anular o acto administrativo; (vi) os actos anuláveis não são susceptíveis de desobediência ou resistência.

Assim, os vícios do acto tributário, são, à semelhança do que sucede com todos os actos administrativos, em regra, fundamento da sua anulabilidade, só acarretando a sua nulidade quando se verifique a falta de qualquer dos elementos essenciais do acto ou quando houver lei que expressamente contemple essa forma de invalidade, nos termos dos artigos 133.º n.º 1 e 135.º do CPA⁵⁷⁸. O legislador optou por um regime misto na previsão dos vícios que conduzem à nulidade do acto administrativo. Quer isto dizer que se por um lado admitiu o critério da nulidade por natureza (princípio da cláusula geral), por outro lado, combinou este critério com o da enumeração exemplificativa - a chamada nulidade por determinação da lei.

A propósito desta temática, como referem MÁRIO DE AROSO DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, «*a nulidade constitui o regime de excepção, ao passo que a anulabilidade é o regime-regra. É o que se depreende do disposto no artigo 135.º do CPA, segundo o qual são*

⁵⁷⁸ Cfr. neste sentido, acórdãos do STA de 25-05-2004 processo n.º 208/04, 22-06-2005, processo n.º 1259/04, de 16-11-2005 processo n.º 736/05.

anuláveis os “actos administrativos praticados com ofensa dos princípios ou normas jurídicas aplicáveis para cuja violação se não preveja outra sanção.” (...) A anulabilidade constitui uma forma de invalidade do acto administrativo que se reconduz à violação de uma regra ou de um princípio jurídico de natureza formal (de competência, de forma ou de trâmite) ou substantiva. No primeiro grupo, incluem-se: (a) a violação de regras relativas à competência do autor do acto, quando não envolvam as situações extremas de falta de atribuições, geradoras de nulidade (incompetência relativa); (b) vícios de forma, que poderão consistir na preterição de formalidades no âmbito do procedimento administrativo (arts. 54.º e segs. do CPA), na omissão ou deficiência respeitante à forma do acto (art. 120.º do CPA), desde que não se reconduza à carência absoluta da forma legal, ou na omissão ou deficiência atinente à Enunciação do objecto e dos elementos do acto (art. 123.º do CPA)»⁵⁷⁹.

Em suma, o princípio geral é o da anulabilidade, sendo anuláveis, nos termos do artigo 135.º do CPA todos os «*actos administrativos praticados com ofensa dos princípios ou normas jurídicas aplicáveis para cuja violação se não preveja outra sanção*», ou seja, todos os actos a que falte qualquer requisito de validade, só estando feridos de nulidade os actos previstos no n.º 1 do artigo 133.º do CPA, isto é, «*os actos a que falte qualquer dos elementos essenciais ou para os quais a lei comine expressamente essa forma de invalidade*», e que o n.º 2 exemplifica com situações que se têm por mais ocorrentes, designadamente, com os «*actos que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental*» - alínea d) do n.º 2.

Aplicando este entendimento aos actos tributários, estes apenas serão nulos sempre que falte algum dos seus elementos essenciais, isto é, aqueles que sejam necessários para assegurar a sua exequibilidade, bem como os actos indicados no artigo 133.º n.º 2 do CPA, entre os quais constam os que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental e os que ofendam os casos julgados

Ainda a propósito do artigo 133.º n.º 2 alínea d), que como veremos mais à frente, será o parâmetro através do qual se aferirá da nulidade ou não do acto, JORGE LOPES DE SOUSA opina no sentido de que o referido preceito não se refere a qualquer ofensa de um direito fundamental, mas apenas as ofensas do seu conteúdo essencial, sendo que «*Uma ofensa deste tipo só*

⁵⁷⁹ Cfr. ALMEIDA, MARIO DE AROSO DE; CADILHA, CARLOS ALBERTO FERNANDES, *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, Coimbra, Almedina, 2006, pág. 247.

ocorrerá quando perante ela o direito fundamental afectado fique sem expressão prática apreciável (...). Por outro lado, entre as violações possíveis de direitos por normas tributárias, a sanção mais grave da nulidade, por razões de proporcionalidade, terá de ser reservada para os actos que representam mais graves violações dos direitos tributários.»⁵⁸⁰. Por sua vez, entende DIOGO FREITAS DO AMARAL que «a expressão direitos fundamentais só abrange, neste artigo, os direitos, liberdades e garantias e direitos de natureza análoga, excluindo os direitos económicos, sociais e culturais que não tenham tal natureza»⁵⁸¹. Em complemento desta ideia acrescenta-se ainda que o conteúdo essencial não se confunde «com a ideia de ofensa chocante e grave», pois não «se trata de maior ou menor intensidade e gravidade da ofensa jurídica»⁵⁸².

Esta diferenciação de regimes não é apenas meramente teórica, já que a mesma terá influência posteriormente, nomeadamente quanto à impugnação do acto com base em algum dos eventuais vícios. Assim, caso os vícios em causa determinem a anulabilidade do acto, este terá de ser impugnado nos prazos previstos na lei para o efeito, ou seja, 120 ou 90 dias, consoante o sujeito passivo pretenda reclamar graciosamente ou impugnar judicialmente⁵⁸³. Caso a consequência seja a nulidade, o sujeito passivo pode impugnar o acto a todo o tempo⁵⁸⁴.

Vejamos então, face à violação dos princípios e direitos enunciados, qual o regime de invalidade aplicável.

No que diz respeito à violação do direito de audição, o mesmo consubstancia um vício de forma por preterição de formalidade essencial. A doutrina tem-se dividido quanto à natureza do direito de participação dos cidadãos na formação das decisões, havendo quem o considere como um direito análogo aos direitos, liberdades e garantias fundamentais e façam, daí, decorrer a sanção da invalidade constitucional da lei que o viole e a nulidade do acto administrativo praticado com ofensa do direito de audição⁵⁸⁵ e quem não lhe atribua essa natureza, defendendo por isso que a

⁵⁸⁰ Cfr. SOUSA, JORGE LOPES DE, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado*, Volume I, Lisboa, Áreas, 2006, pág. 882.

⁵⁸¹ Cfr. AMARAL DIOGO FREITAS DO, *Curso de Direito Administrativo*, Volume II, Coimbra, Almedina, 2004, pág. 412.

⁵⁸² Cfr. SOUSA, ANTÓNIO FRANCISCO DE, *Código de Procedimento Administrativo Anotado e Comentado*, Lisboa, Quid Juris, 2009, pág. 379.

⁵⁸³ Cfr. artigos 70.º n.º 1 e 102.º n.º 1 do CPPT.

⁵⁸⁴ Cfr. artigo 102.º n.º 3 do CPPT.

⁵⁸⁵ Neste sentido, entre outros, CORREIA, SÉRVULO, *O direito 'informação e os direitos de participação dos particulares no procedimento*, in Estudos sobre o Código de Procedimento Administrativo, Legislação - Cadernos de Ciência de Legislação, INA, n.º 9/10, Janeiro-Junho de 1994; SILVA, VASCO PEREIRA DA, *Em Busca do Acto Administrativo Perdido*, Coimbra, Almedina, 2003.

o regime da anulabilidade em caso de violação do mesmo⁵⁸⁶. Pese embora a divisão na doutrina, tem constituído entendimento jurisprudencial uniforme que a inobservância da audiência de prévia constitui um vício formal gerador de mera anulabilidade do acto⁵⁸⁷. Este entendimento assenta na ideia de que esta formalidade não incorpora um direito fundamental de participação, mas apenas um princípio estruturante do processamento da actividade administrativa, pelo que a sua inobservância não constitui ofensa ao conteúdo essencial de um direito fundamental, tal como se prevê no artigo 133.º n.º 2 alínea d) do CPA, gerando, assim, a anulabilidade do acto e não a sua nulidade⁵⁸⁸. Este entendimento tem acima de tudo assentado na ideia de que, pese embora a audiência do interessado tenha a natureza de princípio constitucional cuja efectivação como regra se impõe que seja adoptada pelo legislador ordinário, e nessa medida corresponda a uma formalidade essencial do procedimento administrativo, o mesmo não se configura como um elemento essencial do acto,

Por sua vez, em relação ao dever de fundamentação, as permissas são as mesmas do direito de audiência, ou seja, a violação deste conduz à anulabilidade do acto. Tem-se entendido que o direito à fundamentação não constitui um direito absolutamente protegido pela Constituição, apesar de previsto no artigo 268.º n.º 3 da CRP, pelo que o mesmo não tem a natureza de direito fundamental cuja ofensa implique a nulidade do acto final do procedimento em que foi cometida. Tem igualmente constituído entendimento pacífico e uniforme da jurisprudência que a fundamentação do acto tributário não consubstancia um direito fundamental, ou, sequer, um direito análogo aos direitos, liberdades e garantias, razão pela qual a sua falta ou insuficiência não implica a ausência de elemento essencial do acto, não podendo, por isso gerar a nulidade do acto⁵⁸⁹. Como afirma JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE, não existe, em geral, um direito fundamental à fundamentação, ou, sequer, um direito análogo aos direitos, liberdades e garantias, embora tal direito possa vir a ser permeado com as exigências dos direitos fundamentais, pelo menos, naqueles casos em que a fundamentação seja condição

⁵⁸⁶ Machete, Pedro, *A Audiência dos Interessados no Procedimento Administrativo*, Lisboa, Universidade Católica Editora, 1995.

⁵⁸⁷ Cfr., entre muitos outros, acórdãos do STA de 11-09-2008 processo n.º 0112/07, de 29-01-2009 processo n.º 0651/08, de 30-09-2009 processo n.º 0166/09, de 24-04-2007 processo n.º 069/07; Neste sentido SOUSA, ANTÓNIO FRANCISCO DE, *Código de Procedimento Administrativo Anotado e Comentado*, Lisboa, Quid Juris, 2009, pág. 379, segundo o qual, «*Um direito instrumental, por exemplo o direito de audiência prévia, assume a natureza de direito fundamental quando o direito dominante seja um direito fundamental*».

⁵⁸⁸ Apenas em matéria sancionatória é que a preterição do exercício do direito de audiência e defesa tem a natureza de direito fundamental (art. 32.º, n.º 10, da CRP), pelo que apenas nestas situações é que tal vício, nos procedimentos sancionatórios, ofende o conteúdo essencial de um direito fundamental, gerando nulidade do acto de decisão do procedimento, por força do disposto naquela norma constitucional e no art. 133.º, n.º 2, alínea d), do CPA.

⁵⁸⁹ Cfr., entre outros, acórdão do STA de 25-05-2001 processo n.º 091/11.

indispensável da realização ou garantia dos direitos fundamentais. Tal «*acontecerá sempre que, para além da imposição genérica da fundamentação, a lei prescrever, em casos determinados, uma declaração dos fundamentos da decisão em termos tais que se possa concluir que ela representa a garantia única ou essencial da salvaguarda de um valor fundamental da juricidade, ou então da realização do interesse público específico servido pelo acto fundamentando*” ou “*quando se trate de actos administrativos que toquem o núcleo da esfera normativa protegida [pelos direitos, liberdades e garantias fundamentais] e apenas quando a fundamentação possa ser considerada um meio insubstituível para assegurar uma protecção efectiva do direito liberdade e garantia*»⁵⁹⁰.

Quanto ao direito à informação, a violação deste direito à informação, em sede de inspecção, em princípio, não consubstancia um vício invalidante do acto tributário final. No entanto, tal como foi dito anteriormente, essa violação é susceptível de fazer incorrer a Administração fiscal e o órgão, o funcionário ou agente a quem tal comportamento seja imputável, em responsabilidade civil nos termos da lei n.º 67/2007, de 31 de Dezembro, e em responsabilidade disciplinar para o funcionário. No que concerne ao dever de cooperação, a violação deste por parte da Administração fiscal pode consistir em vício autónomo de violação de lei, para além de poder também fazer incorrer os funcionários ou agentes em responsabilidade disciplinar.

Quanto ao dever de sigilo, a sua violação, no que diz respeito ao procedimento, não constitui um vício do procedimento de inspecção, na medida que não afecta o seu conteúdo, podendo apenas consubstanciar a prática de um crime, nos termos do artigo 91.º do RGIT ou uma contra-ordenação tributária, nos termos do artigo 115.º também do mesmo diploma, sem prejuízo da responsabilidade disciplinar em que incorre o agente que violar tal dever.

Vistas as consequências da violação dos direitos e deveres no âmbito do procedimento de inspecção, é tempo de recuperar as consequências da violação dos princípios que regem este procedimento.

No que se refere ao princípio da legalidade, também a sua violação implica a anulabilidade e não a nulidade do acto. Como já se deixou dito de forma clara e precisa, nem todos os actos

⁵⁹⁰ Cfr. ANDRADE, JOSÉ CARLOS VIEIRA DE, *O dever da fundamentação expressa de actos administrativos*, Coimbra, Almedina, 2007.

violadores de princípios constitucionais são nulos, só o sendo aqueles que ferem o conteúdo essencial de um direito fundamental, ou seja, que colidem com direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, e já não aqueles que colidem com o princípio da legalidade tributária. Os actos violadores do princípio da legalidade tributária são por isso anuláveis, e não nulos.

No que diz respeito à violação do princípio da imparcialidade, independentemente de se tratar de uma incompatibilidade específica ou impedimento de qualquer dos intervenientes no procedimento de inspecção, essa violação determina a anulabilidade do acto por vício de violação de lei. Quanto ao princípio da boa fé, que foi analisado no domínio do princípio da imparcialidade, concluímos igualmente que, e embora este entendimento não seja pacífico, a violação deste, em determinadas circunstâncias pode vir a determinar a anulabilidade do acto final, igualmente por violação de lei, se a actuação da inspecção, conduzir a situações injustas.

Quanto ao princípio da celeridade, a sua violação determina a anulação do acto final. Contudo, esta consequência não resulta da violação do princípio propriamente dito, mas sim dos prazos que materializam esse princípio, nomeadamente os prazos que a Administração dispõe quer para desencadear o procedimento de inspecção, quer quanto à duração do mesmo. Estamos a falar do prazo de quatro anos referente à caducidade do direito à liquidação, e do prazo de seis meses de duração do procedimento de inspecção, susceptível de duas prorrogações de três meses (e que suspende o prazo de caducidade). A notificação do acto de liquidação em desrespeito pelo referido prazo de quatro anos constitui um vício gerador de ilegalidade do acto, na medida em que consubstancia a prática de acto tributário ferido de vício de violação de lei, também ele gerador de mera anulabilidade e não nulidade do acto.

Fazendo agora referência ao princípio da verdade material, na dimensão do princípio do inquisitório a violação deste, traduzido na recusa por parte da Administração tributária de praticar diligências requeridas pela pessoa ou entidade inspeccionada ou a abstenção de praticar diligências que tinha a obrigação de realizar e do qual resulte a frustração do dever de apuramento da verdade material, constitui também um vício procedimental susceptível de determinar a anulação do acto tributário final.

Relativamente ao princípio da igualdade, embora a violação deste princípio seja, como constatamos, de difícil demonstração, a mesma conduz, regra geral, à anulabilidade do acto, caso este tenha sido praticado no exercício de poderes discricionários, pois nestas situações está em causa uma violação dos limites internos da actuação administrativa, que configura uma violação de lei. Excepcionalmente a violação deste princípio pode conduzir à nulidade do acto, mas somente nos casos em que o acto em causa viole o núcleo do conteúdo essencial do direito fundamental consagrado no artigo 13.º da CRP.

Quanto à violação do princípio da proporcionalidade não tem, à partida, efeitos invalidantes quanto ao acto final que vier a resultar na sequência do procedimento inspectivo (ou seja à liquidação)⁵⁹¹. Mas pode ter efeitos invalidantes quanto a actos administrativos praticados no decurso de procedimento, como são as medidas cautelares administrativas previstas no artigo 30.º do RCPIT, caso se verifique que as mesmas foram excessivas e desadequadas face aos fins a atingir.

Por fim, quanto à violação dos direitos fundamentais da inviolabilidade domicílio e da correspondência, a obtenção de provas e elementos com violação destes direitos, ou seja, sem a competente autorização judicial configuram quanto a nós nulidade do acto tributário final, uma vez que se enquadram na disciplina do artigo 133.º n.º 2 alínea d) do CPA, isto, é, configuram a violação do conteúdo essencial de um direito fundamental.

⁵⁹¹ Esse efeito invalidante apenas será de admitir, como bem refere MARTINS ALFARO, em situações extremas, em que seja manifesto que o interesse público que fundamento das acções de inspecção, *foi grosseiramente desrespeitado por estas - Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária Comentado e Anotado*, Lisboa, Áreas, 2003.

7.2. OS ACTOS DE INSPECÇÃO COMO FACTOS GERADORES DE RESPONSABILIDADE PENAL E CIVIL

Como afirma JOÃO CAUPERS, «*o conceito jurídico de responsabilidade traduz sempre a ideia de sujeição às consequências de um comportamento*»⁵⁹². Interessa-nos, em primeiro lugar, a responsabilidade penal consequência da prática de um crime, para depois nos debruçar-mos sobre a responsabilidade civil, extracontratual, decorrente de um prejuízo causado pela Administração fiscal no desenvolvimento da sua actuação inspectiva. De fora desta análise fica a responsabilidade resultante de danos emergentes da prática de actos de liquidação ilegais⁵⁹³.

7.2.1. RESPONSABILIDADE PENAL

Como já se deixou dito no enquadramento que fizemos do direito ao bom nome e reputação a imputação de factos no relatório de inspecção que se vierem a constatar como não verificados e que por isso sejam falsos pode fazer incorrer em responsabilidade criminal os funcionários da inspecção que subscreveram o relatório de inspecção, nomeadamente nos crimes de difamação (artigo 180.º do CP), injúria (artigo 181.º do CP), quanto às pessoas singulares e ofensa a organismo, serviço ou pessoa colectiva (artigo 187.º do CP, naturalmente para as pessoas colectivas).

Relativamente às pessoas colectivas, tais factos são susceptíveis de enquadramento no artigo 187.º do CP (ofensa a organismo, serviço ou pessoa colectiva) que estabelece que «*Quem, sem ter fundamento para, em boa fé, os reputar verdadeiros, afirmar ou propalar factos inverídicos, capazes de ofender a credibilidade, o prestígio ou a confiança que sejam devidos a organismo ou serviço que exerçam autoridade pública, pessoa colectiva, instituição ou corporação, é punido com pena de prisão até seis meses ou com pena de multa até 240 dias*». Deve ser referido que este preceito não se aplica apenas a organismos ou serviços que exerçam autoridade pública, podendo este crime ser praticado contra qualquer pessoa colectiva, instituição ou corporação, ainda que não exerça autoridade pública⁵⁹⁴.

⁵⁹² Cfr. CAUPERS, JOÃO, *Introdução ao Direito Administrativo*, Lisboa, Âncora, 8.ª Edição, 2005, pág. 249.

⁵⁹³ Sobre esta questão ver, SOUSA, JORGE LOPES DE, *Sobre a Responsabilidade Civil da Administração Tributária por actos ilegais*, Lisboa, Áreas, 2010.

⁵⁹⁴ Neste sentido ALBUQUERQUE, PAULO PINTO DE, *Comentário do Código Penal, à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2008, pág. 508; acórdão do TRL de 08-09-2010, processo n.º 4962/08.1TDLSB.L1-3.

Este crime previsto no artigo 187.º do CP distingue-se dos crimes de «difamação» e de «injúria» previstos, respectivamente nos artigos 180.º e 181.º do CP, na medida em que «o bem jurídico tutelado pelo crime de ofensa a pessoa colectiva é um bem jurídico heterogéneo que engloba a tutela da credibilidade, prestígio e confiança e cujo núcleo essencial se prende com a ideia de bom nome»⁵⁹⁵, contrariamente ao que sucede com os crimes de difamação e injúria em que o bem jurídico tutelado é a honra⁵⁹⁶. Deve no entanto sublinhar-se que tem vindo a ser admitido na doutrina e jurisprudência que as pessoas colectivas também têm “honra”, podendo por isso ser vítimas de crimes de difamação⁵⁹⁷. O artigo 187.º do CP tutela as ofensas à “credibilidade, prestígio e confiança” da pessoa colectiva, valores que não integram o bem jurídico protegido pela difamação e pela injúria, mas, antes o “bom nome” da entidade abstracta⁵⁹⁸. A jurisprudência mais recente tem vindo no entanto a inclinar-se no sentido de considerar que, a partir da tipificação do crime previsto no artigo 187.º do CP, com a revisão penal de 1995, deixou de fazer sentido a possibilidade de as pessoas colectivas poderem ser “vítimas” de crimes de injúria ou difamação. Não sendo a “honra” das pessoas colectivas uma honra em sentido restrito aplicável às pessoas singulares mas sim o crédito, o prestígio, e a confiança depositada na pessoa colectiva, a introdução do artigo 187.º do CP veio tutelar autonomamente o bom-nome das pessoas colectivas, pelo que deixou de ser necessário interpretar este bom nome como “honra” para efeitos de enquadramento no artigo 180.º do CP, perante a inexistência do artigo 187.º⁵⁹⁹.

⁵⁹⁵ Cfr. acórdão do TRL de 08-09-2010, processo n.º 4962/08.1TDLSB.L1-3

⁵⁹⁶ Cfr. neste sentido, COSTA, JOSÉ FRANCISCO DE FARIA, *Comentário Conimbricense do Código Penal*, Tomo I, Coimbra, Coimbra Editora, 1999, pág. 677; acórdão do TRL de 2007.10.10, processo n.º 7319/2007-3.

⁵⁹⁷ Neste sentido veja-se GONÇALVES, MANUEL LOPES MAIA, *Código Penal Português Anotado e Comentado*, 18.ª edição, 2007, pág. 683; COSTA, JOSÉ FRANCISCO DE FARIA, *Comentário Conimbricense do Código Penal*, Tomo I, Coimbra, Coimbra Editora, 1999, pág. 675-676; acórdãos do STJ de 24-02-1960, processo n.º 030057, de 01-07-2004 processo n.º 0343089, de 03-01-2006 processo n.º 0545282.

⁵⁹⁸ Como afirma FIGUEIREDO DIAS «o surgir deste artigo não teve por base a ideia errada de que os artigos anteriores não cobrem as pessoas colectivas, não possíveis de titular o bem jurídico protegido pela difamação ou injúria. O objectivo deste artigo é diferente: é criminalizar acções (os rumores), não atentatórios da honra, mas sim do crédito, do prestígio ou da confiança de uma determinada pessoa colectiva, valores que não se incluem, em rigor, no bem jurídico protegido pela difamação ou pela injúria» – in *Código Penal, Actas e Projecto da Comissão de Revisão*, Ministério da Justiça, Lisboa, Rei dos Livros, 1993, pág. 279. Para FARIA COSTA, o bom nome constitui «não só esteio para aquelas realidades, mas, de igual maneira, a linha compósita daqueles três valores. Conflui por isso no bom nome, não só a qualidade de ser o elemento agregador que a dispersão da credibilidade, prestígio e confiança exigem, mas também o facto de ser, de certa maneira, o resultado daqueles elementos que se têm vindo a anunciar. O bom nome assume-se, assim, como uma realidade dual. De um lado, suporte indesmentível para que a credibilidade, prestígio e confiança possam existir. De outra banda, resultado dessas mesmas e precisas realidades ético-socialmente relevantes» - COSTA, JOSÉ FARIA, *O art. 187º do Código Penal: uma norma incriminadora opaca*, in *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, Coimbra, Ano 134, n.º 3926, Setembro 2001,, pág. 144.

⁵⁹⁹ Neste sentido, acórdãos do TRC de 12-03-2008 processo n.º 24/07.7TAAVR.C1, de 12-05-2010 processo n.º 88/08.6TATBU.C1 e acórdãos do TRP de 02-10-2002 processo n.º 0141459, de 06-12-2006 processo n.º 0643716.

Preenchendo-se o tipo objectivo deste crime com a afirmação ou divulgação de “*factos inverídicos*”, capazes de ofender a credibilidade, o prestígio ou a confiança, parece-nos que a subscrição de um relatório de inspecção com a imputação de factos falsos incriminadores, nomeadamente e por exemplo de facturas falsas, sem que os mesmos venham a ser demonstrados parece-nos como uma conduta susceptível de ofender a credibilidade, prestígio e confiança que uma determinada sociedade comercial tem no mercado, perante todos os operadores económicos com quem tem relações comerciais no mercado bem como junto da sua clientela. Naturalmente que toda esta análise é feita abstractamente, carecendo obviamente de demonstração em concreto. Do ponto de vista subjectivo, o tipo legal deste crime preenche-se com a existência de dolo, em qualquer das suas modalidades⁶⁰⁰. Ora, os funcionários da inspecção, bem como todos os superiores hierárquicos que sancionam o respectivo relatório conhecem o significado dos factos imputados a um determinado contribuinte num relatório de inspecção, pelo que, ainda não tenham pretendido esse resultado – ofensa da pessoa colectiva –, devem no mínimo ter admitido esse resultado como possível, tendo-se conformado com o mesmo (dolo eventual).

É certo, não podemos esquecer, que a actuação da inspecção tributária tem legitimidade constitucional, ou seja, é feita no cumprimento de um poder-dever que impende sobre a Administração fiscal de averiguar a verdade material, como forma de observar os princípios da justiça e igualdade fiscal, o que eventualmente nos poderia conduzir à existência de uma causa de exclusão da ilicitude. Nos termos do artigo 31.º do CP, o facto não é punível *quando a sua ilicitude for excluída pela ordem jurídica considerada na sua totalidade*” (n.º 1), não sendo nomeadamente ilícito o facto praticado “*no exercício de um direito*” (alínea b) do n.º 2). O que nos parece é que esta norma por si só não afasta automaticamente a ilicitude, isto é, o facto de Administração na sua actividade inspectiva actuar em cumprimento de tal comando constitucional não desonera nem exclui uma eventual responsabilidade criminal dos seus agentes. Este entendimento reforça a necessidade de se exigir um maior rigor na sua actuação, nomeadamente na concretização e demonstração dos factos imputados a um contribuinte, demonstração essa ainda mais intensa quando estamos perante condutas cuja gravidade é susceptível de enquadramento penal.

⁶⁰⁰ Cfr. ALBUQUERQUE, PAULO PINTO DE, *Comentário do Código Penal, à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2008, pág. 496. Para este autor, o ofendido é sempre uma pessoa física viva, sendo o bom nome da pessoa colectiva ou outra entidade abstracta protegido pelo artigo 187.º do CP.

A justificação jurídico-penal da conduta ofensiva da honra ou do bom nome e credibilidade que se traduz na imputação de factos inverídicos praticados pelos contribuintes inspecionados não se basta nem pode ser justificada com a prossecução do interesse público da função de inspecção, impondo-se que os funcionários provem e demonstrem a verdade dos factos imputados ou, no mínimo, que se tenha verificado fundamento sério para em boa fé considerar tais factos como de verdadeiros. Esta boa fé dos funcionários da inspecção não se pode no entanto traduzir numa mera convicção pessoal na veracidade dos factos, antes devendo necessariamente resultar de critérios e elementos objectivos. Ora esta dimensão objectiva depende forçosamente do respeito e cumprimento das regras inerentes à actividade inspectiva, por força dos princípios do inquisitório e busca da verdade material, e que impõe aos funcionários da inspecção um zeloso cumprimento do dever de indagar e carrear todos os elementos e factos antes de os verter no relatório de inspecção. Assim, não nos parece de invocar-se tal direito inerente à legitimidade constitucional do poder de inspecção quando aos factos e elementos vertidos num relatório de inspecção não tem qualquer fundamento ou adesão à realidade, ou seja, traduzem um erro grosseiro e manifesto dos funcionários da inspecção.

Naturalmente que este raciocínio se aplica quando estejam em causa pessoas singulares e sejam imputados a estas factos atentatórios da sua honra⁶⁰¹, tutelada através dos crimes des difamação e injúria.

Além disso, também a violação do direito à inviolabilidade do domicílio e da correspondência têm dignidade penal.

Quanto à inviolabilidade do domicílio, prevê no seu artigo 378.º (crime de violação de domicílio por funcionário) que o funcionário⁶⁰² que abusando dos poderes inerentes às suas funções, ou

⁶⁰¹ Por honra deve entender-se como «o apreço de cada um por si, auto-avaliação no sentido de não ter um valor negativo, particularmente do ponto de vista moral. A consideração, o juízo que forma ou pode formar o público no sentido de considerar alguém um bom elemento social, ou ao menos, de o não julgar um valor negativo». BELEZA DOS SANTOS, *Algumas Considerações Jurídicas Sobre Crimes de Difamação e de Injúria*, in Revista de Legislação e Jurisprudência, Coimbra, ano 92, pág. 166; «O bem jurídico “honra” traduz uma presunção de respeito por parte dos outros que decorre da dignidade moral da pessoa, sendo o seu conteúdo preenchido pela pretensão de cada um ao reconhecimento da sua dignidade por parte dos outros. Em causa a pretensão de cada indivíduo de não ser vilipendiado ou depreciado no seu valor aos olhos da comunidade»; Veja-se ainda DIAS, AUGUSTO SILVA, *Alguns Aspectos do regime jurídico dos crimes de difamação e de injúrias*, Lisboa, ADFDL, 1989; Cfr. acórdão do TRL de 09-06-2010, processo n.º 713/09.1TVLSB.L1-2

⁶⁰² Nos termos do artigo 386.º do CP o conceito de funcionário abrange o funcionário civil; o agente administrativo; e quem, mesmo provisória ou temporariamente, mediante remuneração ou a título gratuito, voluntária ou obrigatoriamente, tiver sido

seja, sem consentimento, praticar o crime previsto no artigo 190.º n.º 1 do CP (violação do domicílio), isto é, se introduzir na habitação de outra pessoa ou nela permanecer depois de intimado a retirar-se, ou violar o domicílio profissional de quem pela natureza da sua actividade, estiver vinculado ao dever de sigilo, é punido com pena de prisão até três anos ou com pena de multa. O bem jurídico protegido é a privacidade, aferida em duas vertentes: privacidade do lar de qualquer pessoa singular ou instalações de qualquer pessoa colectiva e a privacidade do espaço de trabalho de pessoas vinculadas ao dever de sigilo⁶⁰³. O tipo objectivo, sendo o mesmo do crime de violação de domicílio apresenta no entanto duas especificidades: a qualidade do agente que abusa dos poderes inerentes às suas funções e a restrição dos espaços protegidos⁶⁰⁴. Quanto ao tipo subjectivo, admite-se qualquer modalidade de dolo. Atendendo a que se trata de um crime cometido por funcionário que age nessa qualidade, independentemente de o fazer durante ou fora do exercício das suas funções, ou seja pode ocorrer fora do período de serviço e pode não ter conexão com o desempenho das suas funções. No caso do domicílio das pessoas singulares, a violação deste por funcionários da inspecção ocorre sempre que estes entrem no domicílio de um contribuinte, sem o consentimento deste e sem a obtenção da competente autorização judicial. Quanto às pessoas colectivas, este crime é cometido sempre que os funcionários da inspecção, sem a respectiva credenciação tal como exigido no artigo 45.º do RCPIT, e perante a oposição (legítima) do contribuinte (artigo 46.º do RCPIT) entram em quaisquer instalações ou dependências da pessoa colectiva, prosseguindo com a prática dos actos de inspecção.

Relativamente à violação da correspondência, prevê o artigo 194.º do CP que quem, sem consentimento, abrir encomenda, carta ou qualquer outro escrito que se encontre fechado e lhe não seja dirigido, ou tomar conhecimento, por processos técnicos, do seu conteúdo, ou impedir, por qualquer modo, que seja recebido pelo destinatário, bem como quem, sem consentimento, se intrometer no conteúdo de telecomunicação ou dele tomar conhecimento, é punido com pena de prisão até um ano ou com pena de multa até 240 dias. Segundo PAULO PINTO DE ALBUQUERQUE, o bem jurídico protegido é «*a privacidade de outra pessoa numa dimensão imaterial específica: o sigilo de correspondência e da comunicação telefónica, telegráfica ou por*

chamado a desempenhar ou a participar no desempenho de uma actividade compreendida na função pública administrativa ou jurisdicional, ou, nas mesmas circunstâncias, desempenhar funções em organismos de utilidade pública ou nelas participar.

⁶⁰³ Cfr. ALBUQUERQUE, PAULO PINTO DE, *Comentário do Código Penal, à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2008, pág. 898.

⁶⁰⁴ Cfr. ALBUQUERQUE, PAULO PINTO DE, *Comentário do Código Penal, à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2008, pág. 898.

qualquer outro meio de telecomunicação e o sigilo de escrito fechado». Na medida em que, tal como se afirmou aquando do enquadramento do direito à inviolabilidade da correspondência, este abrange tanto pessoas físicas como pessoas jurídicas, e como afirma MANUEL DA COSTA ANDRADE, «é indiferente o conteúdo das missivas ou telecomunicações, não se exigindo que versem sobre coisas privadas ou íntimas nem que contendam com segredos. Pode tratar-se de matérias inteiramente anódinas, da troca de informações comerciais entre empresas ou mesmo da circulação de ofícios ou protocolos entre órgãos ou agentes da Administração Pública, em princípio expostos às regras da transparência (...)»⁶⁰⁵.

Ainda segundo PAULO PINTO DE ALBUQUERQUE, o tipo objectivo consiste nas seguintes condutas: (1) abertura do conteúdo da correspondência (encomenda ou carta) ou de escrito fechado, (2) na tomada de conhecimento, por processos técnicos, do seu conteúdo, (3) no impedimento da sua recepção pelo respectivo destinatário, (4) na intromissão no conteúdo de telecomunicação e (6) na divulgação do conteúdo da correspondência, escrito fechado ou telecomunicação⁶⁰⁶. A prática de qualquer acto de inspecção que se enquadre em alguma das condutas atrás tipificadas, sem a competente autorização judicial, pode fazer incorrer os funcionários da inspecção na prática deste crime, que admite como tipo subjectivo qualquer modalidade de dolo.

7.2.2. RESPONSABILIDADE CIVIL

Aquilo que foi dito quanto à admissibilidade de responsabilidade criminal, vale também em sede de responsabilidade civil, ou seja, embora tenhamos de ter sempre presente que o poder de inspecção é um poder legitimado constitucionalmente e que a utilização do mesmo representará sempre uma intromissão na vida pessoal e profissional dos contribuintes, pois só dessa forma será possível à inspecção tributária comprovar que o comportamento fiscal daqueles foi efectuado em conformidade com a lei. Contudo tal não invalida que não possam no decurso dessa actividade ser praticados actos ilícitos susceptíveis de enquadramento, como já vimos, criminal, actos esses que assumem igualmente uma natureza danosa que pode implicar o ressarcimento pelos prejuízos causados. No entanto, nesta sede de responsabilização civil, pode

⁶⁰⁵ Cfr. DIAS, JORGE FIGUEIREDO DIAS (direcção), *et al*, *Comentário Conimbricense do Código Penal*, Tomo I, Coimbra, Coimbra Editora, 1999, pág. 752 e seguintes.

⁶⁰⁶ Cfr. ALBUQUERQUE, PAULO PINTO DE, *Comentário do Código Penal, à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2008, pág. 525-526.

até dar-se o caso de os actos praticados serem lícitos – sem que haja qualquer conduta criminalmente tipificada – mas cuja prática implicou um sacrifício tal que justifica uma tutela do direito.

Mas vejamos então em concreto a responsabilização civil da Administração fiscal⁶⁰⁷ por actos praticados no decurso de um procedimento inspectivo.

Interessa-nos nesta matéria a Lei n.º 67/2007, de 31 de Dezembro, que aprovou o *Regime da Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado e Demais Entidades Públicas*⁶⁰⁸, e que procedeu à revogação do anterior regime de responsabilidade civil extracontratual do Estado regulado pelo Decreto-Lei n.º 48051, de 21 de Novembro de 1967. Naturalmente que este diploma deve ser interpretado conjuntamente com o artigo 22.º da CRP, no qual se estabelece que «*O Estado e as demais entidades são civilmente responsáveis, em forma solidária com os titulares dos seus órgãos, funcionários ou agentes, por acções ou omissões praticadas no exercício das suas funções e por causa desse exercício, de que resulte violação dos direitos, liberdades e garantias ou prejuízo para outrem*».

Tal como estabelece o artigo 1.º n.º 1 do referido diploma o mesmo aplica-se à responsabilidade civil extracontratual decorrente de actos das funções administrativa, legislativa e judicial. Interessa-nos aqui, obviamente, a responsabilidade civil extracontratual decorrente de actos das funções administrativa.

Ora, como vimos anteriormente, da mesma forma que os factos vertidos num relatório de inspecção, imputando factos inverídicos ao contribuinte são susceptíveis de enquadramento criminal, também o serão em sede de responsabilidade civil, pelos danos que tais factos podem ter na imagem, reputação e credibilidade de uma empresa no mercado, junto dos seus clientes. Da mesma forma afecta a honra no caso da pessoas singulares, enquanto direito de personalidade que obriga ao reconhecimento por parte dos outros da dignidade moral da pessoa.

⁶⁰⁷ Sobre esta temática da responsabilidade civil da Administração fiscal ver, por todos, GUIMARÃES, VASCO BRANCO, *A Responsabilidade Civil da Administração Fiscal*, Lisboa-Toledo, Vislis, 2006.

⁶⁰⁸ Regime este que entretanto já sofreu uma alteração promovida pela Lei n.º 31/2008, de 17 de Julho.

Uma conduta como esta insere-se na denominada «*responsabilidade subjectiva por actos da função administrativa*»⁶⁰⁹, a qual tem subjacente um juízo de censura que impende sobre a conduta do agente que provocou o dano, que em determinada situação, e perante um leque possível de opções a tomar, optou pela mais censurável e potencialmente causadora de prejuízo.

Esta responsabilidade, também designada por responsabilidade administrativa delitual⁶¹⁰, e o consequente dever de indemnização, depende da verificação cumulativa dos seguintes pressupostos: facto voluntário, ilicitude, culpa, dano e nexo de causalidade. Assim, a verificação cumulativa destes pressupostos desencadeia o regime de responsabilidade civil da Administração e dos seus órgãos, funcionários ou agentes, enquanto agressores do direito, podendo haver lugar à indemnização por danos patrimoniais ou não patrimoniais. Assim, a regra geral subjacente à responsabilidade civil por factos ilícitos é a de que aquele que agindo com culpa (dolo ou negligência) violar ilicitamente o direito de outrem, fica obrigado a indemnizar o lesado pelos danos resultantes dessa violação

No que diz respeito ao facto voluntário, para efeitos de responsabilização, este abrange tanto as acções como as omissões. Quanto a nós, no caso concreto, relevam sobretudo as acções, integrando, este conceito todos os regulamentos e actos administrativos, bem como as simples actuações administrativas e os actos reais⁶¹¹.

Nos termos do artigo 9.º n.º 1 e 2 da Lei n.º 67/2007, ilícitas são todas as acções dos titulares de órgãos, funcionários e agentes que violem disposições ou princípios constitucionais, legais ou regulamentares ou infrinjam regras de ordem técnica ou deveres objectivos de cuidado e de que resulte a ofensa de direitos ou interesses legalmente, bem como nas situações em que a violação direitos ou interesses legalmente protegidos resulte do funcionamento anormal dos serviços.

⁶⁰⁹ CAUPERS, JOÃO, *Introdução ao Direito Administrativo*, Lisboa, Âncora, 8.ª Edição, 2005, pág. 251.

⁶¹⁰ SOUSA, MARCELO REBELO DE; MATOS, ANDRÉ SALGADO DE, *Direito Administrativo Geral – Responsabilidade Civil Administrativa*, Tomo III, Dom Quixote, 1.ª Edição, 2008, pág. 18.

⁶¹¹ Cfr. SOUSA, MARCELO REBELO DE; MATOS, ANDRÉ SALGADO DE, *Direito Administrativo Geral – Responsabilidade Civil Administrativa*, Tomo III, Dom Quixote, 1.ª Edição, 2008, pág. 20.

No entanto, como tem uniformemente afirmado a jurisprudência⁶¹² para que se verifique este requisito da ilicitude não basta que a conduta seja ilegal, sendo necessário que a lesão se situe no círculo de interesses protegidos pela norma, princípio ou regra técnica e de prudência comum violados, ou, como afirma J. J. GOMES CANOTILHO, se existir «(...) *uma conexão de ilicitude entre a norma e princípio violados e a posição juridicamente protegida do particular*»⁶¹³. Existem assim, nas palavras de MARCELO REBELO DE SOUSA e ANDRÉ SALGADO MATOS, duas modalidades básicas de de ilicitude: a ilicitude por violação de direitos subjectivos (direitos fundamentais, de personalidade, reais, familiares, etc.) e ilicitude por violação de normas destinadas a proteger interesse legalmente protegidos⁶¹⁴. Assim, o conceito de ilicitude «*comporta, pois, uma lesão anti-jurídica, traduzida, na violação de normas, princípios jurídicos, regras de ordem técnica ou deveres de cuidado (componente objectiva da ilicitude), de que possa resultar, em abstracto, a ofensa de direitos ou interesses legalmente protegidos (componente subjectiva da ilicitude)*»⁶¹⁵. Eventualmente poder-se-ia colocar aqui, tal como se colocou em sede responsabilidade criminal, uma possível causa de justificação⁶¹⁶, visto que a administração fiscal se encontra no cumprimento de um dever, mas não é o caso. A administração fiscal encontra-se, é certo, investida no dever de praticar actos danosos que consubstanciam a intromissão na vida privada, mas não se encontra investida no poder de ir além desse dano, não podendo em caso algum praticar mais do que os danos estritamente necessários, isto é, a imputação de factos não verdadeiros, em violação de deveres de ordem técnica e prudência vão muito além do do poder que lhe é conferido, devendo esse excesso ser objecto de tutela.

No que diz respeito à culpa, de acordo com o artigo 10.º n.º 1 da Lei n.º 67/2007, esta resulta de uma conduta adoptada com aptidão ou diligência inferiores àquilo que seria razoável exigir a um titular de órgão administrativo, funcionário ou agente zeloso e cumpridor. O conceito de culpa tem vindo a ser associado a um nexo de imputação ético-jurídica que liga o facto ilícito à vontade do agente, exprimindo uma ligação reprovável ou censurável da pessoa com esse

⁶¹² Cfr. entre outros, acórdãos do STA de 24-03-2004 processo n.º 1690/02, de 29-06-2006 processo n.º 1300/04, de 15-05-2007, processo n.º 1025/06, de 23-10-2008, processo n.º 665/08, de 09-07-2009, processo n.º 921/08, de 23-09-2009, processo n.º 1119/08 e de 27-01-2010, processo n.º 358/09.

⁶¹³ CANOTILHO, J. J. GOMES, anotação ao Acórdão do STA de 12-02-1989, in Revista de Legislação e Jurisprudência, ano 125, n.º 3816, Coimbra, pág. 84

⁶¹⁴ Cfr. SOUSA, MARCELO REBELO DE; MATOS, ANDRÉ SALGADO DE, *Direito Administrativo Geral – Responsabilidade Civil Administrativa*, Tomo III, Lisboa, Dom Quixote, 1.ª Edição, 2008, pág. 21.

⁶¹⁵ Cfr. acórdão do STA de 21-09-2010, processo n.º 0859/09.

⁶¹⁶ Constituem causas de justificação da ilicitude em sede de responsabilidade civil o cumprimento de um dever, estado de necessidade, consentimento do lesado e a legítima defesa.

facto⁶¹⁷. Se bem que, como afirmam MARCELO REBELO DE SOUSA e ANDRÉ SALGADO DE MATOS, o conceito de culpa associado a considerações de ordem técnica deve ser reservado para ramos do direito da responsabilidade com um objectivo imediatamente punitivo, devendo por isso de acordo com estes autores a culpa consistir na preterição da diligência através da qual a lei exigia que o autor do acto ilícito tivesse pautado a sua conduta⁶¹⁸. Além disso abandonou-se, para aferir a culpa, o conceito padrão do bom pai de família, para que esta se afira através do titular médio de órgão ou funcionário médio⁶¹⁹.

A culpa pode ser de dois tipos: (ii) grave, nos termos do artigo 8.º n.º 1, quando o autor da conduta ilícita tenha actuado com dolo ou diligência e zelo manifestamente inferiores àquele a que se encontrava obrigado em razão do cargo, ou (ii) leve (artigo 7.º n.º 1), que embora não tenha definição legal, tem um carácter residual, verificando-se sempre que os actos praticados não integrem o conceito de culpa grave, ou seja, nas situações em que autor, apesar de ter actuado com diligência e zelo inferiores, essa actuação não atingiu um nível grosseiro e manifesto que é exigido para que se verifique a culpa grave. O dolo e a negligência constituem as modalidades da culpa. No caso do dolo este pode assumir qualquer uma das suas modalidades (directo, necessário ou eventual. Quanto à negligência, esta pode assumir uma natureza grave ou leve. De referir que esta distinção entre negligência grave e leve assume especial importância em sede de responsabilidade civil por actos de administração na medida em que a responsabilização das pessoas colectivas administrativas pode resultar de qualquer tipo de negligência, nos termos do artigo 7.º n.º 1 enquanto a responsabilização dos titulares ou órgãos ou agentes depende da existência de negligência grave, por força do artigo 8.º n.º 1⁶²⁰. Ainda para o que aqui nos interessa, a culpa relevante nestes casos de inspecção tributária, uma vez que é possível identificar quais os seus intervenientes, releva a denominada culpa pessoal, por contraposição à culpa funcional. Esta última verifica-se nas situações em que apesar da existência de um dano resultante do deficiente funcionamento ou organização de um determinado não é no entanto possível identificar o(s) seu(s) autor(es)⁶²¹. Ainda no que diz

⁶¹⁷ Cfr. acórdão do STA de 21-09-2010, processo n.º 0859/09.

⁶¹⁸ Cfr. SOUSA, MARCELO REBELO DE; MATOS, ANDRÉ SALGADO DE, *Direito Administrativo Geral – Responsabilidade Civil Administrativa*, Tomo III, Lisboa, Dom Quixote, 1.ª Edição, 2008, pág. 25.

⁶¹⁹ Cfr. CADILHA, CARLOS ALBERTO FERNANDES, *Regime da responsabilidade civil extracontratual do Estado e demais entidades públicas anotado*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008, pág. 162.

⁶²⁰ Cfr. SOUSA, MARCELO REBELO DE; MATOS, ANDRÉ SALGADO DE, *Direito Administrativo Geral – Responsabilidade Civil Administrativa*, Tomo III, Lisboa, Dom Quixote, 1.ª Edição, 2008, pág. 26.

⁶²¹ Como anota JORGE LOPES DE SOUSA, nas situações em que a responsabilidade se funda no funcionamento anormal do serviço, a culpa não se afere autonomamente em relação à ilicitude, visto que o juízo de reprovação ou censura do direito em que a culpa

respeito à culpa há que sublinhar que nos termos do n.º 2 do artigo 10.º, se estabelece uma presunção de culpa na prática dos actos jurídicos ilícitos⁶²², pelo que basta a demonstração da sua ilicitude para se presumir a culpa, o que significa que sobre o lesado não impende o ónus de demonstrar a culpa do órgão, agente ou funcionário, cabendo por isso a estes demonstrar que a conduta em causa, nas circunstâncias em que ocorreu, não era reprovável ou censurável. Nas situações de funcionamento anormal do serviço, uma vez que a culpa não é autónoma em relação à ilicitude, pelo que não havendo presunção de culpa, esta não pode ser afastada. Em todas as outras situações cabe ao lesado demonstrar que a actuação da Administração tributária é reprovável ou censurável⁶²³.

Claro está, este quadro é traçado em termos abstractos, sendo sempre necessário fazer uma demonstração casuística. Mas será indesmentível, numa situação destas, a imputação num relatório de inspecção de factos relacionados com facturas falsas (ou quaisquer outros factos inverídicos), que venha a ser do conhecimento público (e mesmo que não o seja, uma pessoa singular ou colectiva pode sentir-se ofendida na sua honra, bom nome e reputação perante tais factos) verifica-se uma ofensa do crédito, pois não se nos oferece dúvidas que tais factos podem ter a virtualidade de diminuir a confiança quanto ao cumprimento pelo visado das suas obrigações (através da perda de clientes, e do bom nome fazendo abalar o prestígio de que a pessoa goza ou o conceito positivo em que é tida no meio social em que se integra). Este prestígio tem a ver com a consideração social de que as pessoas, sejam elas físicas ou jurídicas, gozam no meio social, neste caso, qualquer operador económico, fornecedores, clientes (pessoas singulares ou colectivas) que conheçam positivamente a reputação social de

se consubstancia está necessariamente presente quando, nos termos do n.º 4 do artigo 7.º, atendendo às circunstâncias e a padrões médios de resultado, fosse razoavelmente exigível ao serviço uma actuação susceptível de evitar os danos produzidos. Cfr. SOUSA, JORGE LOPES DE, *Sobre a Responsabilidade Civil da Administração Tributária por actos ilegais*, Lisboa, Áreas, 2010, pág. 21-22.

⁶²² Esta presunção de culpa prevista no artigo 10.º n.º 2 vale apenas para os actos jurídicos. Quanto aos actos materiais, como refere JORGE LOPES DE SOUSA, não se estabelece a mesma presunção legal de culpa. Porém, como anota o mesmo Autor, o STA «tem vindo a entender que, quando uma determinada conduta constitui facto qualificado por lei como ilícito, deverá fazer-se decorrer do preenchimento da hipótese normativa, por ilação lógica, a existência de culpa, na forma pressuposta na previsão do tipo de ilícito respectivo. Isto, não propriamente porque a culpa se presume, mas por ser algo que em regra ou *prima facie*, se liga ao carácter ilícito-típico do facto respectivo. Por isso, no plano da prática, demonstrado o enquadramento de uma conduta na previsão legal de um ilícito-típico, perguntar pela culpa é *nu fundo* perguntar se a culpa se encontra ou não em concreto excluída». Assim, conclui o Autor, «deverá partir-se do pressuposto de que existe culpa sempre que a actuação da Administração tributária constituir facto qualificado por lei como infracção». Cfr. SOUSA, JORGE LOPES DE, *Sobre a Responsabilidade Civil da Administração Tributária por actos ilegais*, Lisboa, Áreas, 2010, pág. 22-23.

⁶²³ Cfr. SOUSA, JORGE LOPES DE, *Sobre a Responsabilidade Civil da Administração Tributária por actos ilegais*, Lisboa, Áreas, 2010, pág. 22.

determinada pessoa⁶²⁴. E, convenhamos, parece-nos que ninguém deseja estar associado a alguém a quem são imputados factos com a gravidade de facturas falsas ou outros factos com igual gravidade que possam ter uma repercussão negativa nesse crédito social e bom nome.

Tais actos são por isso susceptíveis de causar danos. O dano enquanto pressuposto da responsabilidade civil administrativa⁶²⁵, de acordo com ANTUNES VARELA, «*é o prejuízo in natura que o lesado sofreu nos interesses (materiais, espirituais ou morais) que o direito violado ou a norma infringida visam tutelar. É a lesão causada no interesse juridicamente tutelado, que reveste as mais das vezes a forma de uma destruição, subtracção ou deterioração de certa coisa material ou incorpórea*»⁶²⁶. Esses prejuízos podem ter natureza patrimonial ou não patrimonial «*consoante sejam ou não susceptíveis de avaliação pecuniária. Quer dizer, os primeiros, porque incidem sobre interesses de natureza material ou económica, reflectem-se no património do lesado, ao contrário dos últimos, que se reportam a valores de ordem espiritual, ideal ou moral. Representam danos patrimoniais, por exemplo, os estragos feitos numa coisa ou a privação do seu uso, a incapacitação para o trabalho em resultado de ofensas corporais. Constituem danos não patrimoniais, por exemplo, o sofrimento ocasionado pela morte de uma pessoa, o desgosto derivado de uma injúria, as dores físicas produzidas por uma agressão.*»⁶²⁷.

Relativamente aos danos patrimoniais, dúvidas não subsistem que os mesmos podem ser reivindicados tanto por pessoas singulares como por pessoas colectivas. Quanto aos danos não patrimoniais também não subsistem dúvidas da sua aplicação a pessoas singulares⁶²⁸, podendo apenas questionar-se se as pessoas colectivas também o podem reivindicar. A jurisprudência tem vindo maioritariamente a aceitar o direito das pessoas colectivas à compensação por danos

⁶²⁴ Neste sentido, entre outros, VARELA, JOÃO DE MATOS ANTUNES, *Das obrigações em geral*, Volume I, Coimbra, Almedina, 8.ª edição, 1994, pág. 556-557; COSTA, MÁRIO JÚLIO DE ALMEIDA, *Direito das Obrigações*, Coimbra, Almedina, 6.ª edição, 1994, pág. 496; PINTO, PAULO MOTA, *Interesse Contratual Negativo e Interesse Contratual Positivo*, Volume I, Coimbra, Coimbra Editora, 2008, pág. 540.

⁶²⁵ Cfr. artigos 3.º, 7.º n.º 1 e 8.º n.º 1 da Lei n.º 67/2007.

⁶²⁶ VARELA, JOÃO DE MATOS ANTUNES, *Das obrigações em geral*, Volume I, Coimbra, Almedina, 8.ª edição, 1994, pág. 608-609.

⁶²⁷ COSTA, MÁRIO JÚLIO DE ALMEIDA, *Direito das Obrigações*, Coimbra, Almedina, 6.ª edição, 1994, pág. 497. Veja-se neste sentido JORGE, FERNANDO PESSOA: «*Esta primeira classificação atende à natureza dos interesses ofendidos: os prejuízos patrimoniais são aqueles que se verificam em relação a interesses avaliáveis em dinheiro; os prejuízos não patrimoniais ou morais são os que se verificam em relação a interesses insusceptíveis de avaliação pecuniária. No primeiro caso, o facto danoso representa a lesão de interesses de ordem material, enquanto no segundo representa a lesão de interesses de ordem espiritual*» *Ensaio sobre os Pressupostos da Responsabilidade Civil*, Coimbra, Almedina, 1999.

⁶²⁸ Se bem que ocorrência de danos não patrimoniais como resultado de uma acutação da Administração nem sempre tem tido acolhimento pela jurisprudência, de que é exemplo o acórdão do STA, de 31-05-2005 processo n.º 0127/03. Em sentido contrário veja-se o acórdão do STA de 24-10-2006 processo n.º 0539/06.

não patrimoniais⁶²⁹, porém jurisprudência existe que denomina tais danos como tendo natureza patrimonial indirecta⁶³⁰. Sem querer entrar nesta discussão, nem este é o local próprio para o fazer, sempre diremos que nos parece mais apropriado denominar por dano patrimonial indirecto, pois a natureza dos danos patrimoniais esteve sempre associada à ideia de dor, sofrimento e angústia, algo de que somente as pessoas físicas podem padecer. De qualquer forma, o que é certo é que as pessoas colectivas, neste caso as sociedades comerciais, têm uma imagem, imagem essa resultante do seu funcionamento, nomeadamente da forma como prestam serviços ou fornecem bens da sua actividade comercial. A prática de quaisquer actos susceptíveis de ofender essa imagem consubstancia uma lesão da sua boa imagem com o consequente prejuízo do seu crédito comercial e bom-nome. Como tal, as sociedades comerciais têm o direito de ver tutelado esse bom-nome associado a uma ideia de prestígio e boa fama no mercado diante dos seus actuais e futuros clientes. Assim, as ofensas ao bom-nome comercial que põem em causa o prestígio e reputação de uma sociedade, têm reflexos na esfera patrimonial, ainda que indirectamente, por ser susceptível de afastar a clientela actual, bem como a que eventualmente poderia vir a ter, não fossem as ofensas⁶³¹. A este propósito, importa realçar o artigo 484.º do CC que dispõe «*quem afirmar ou difundir um facto capaz de prejudicar o crédito ou o bom nome de qualquer pessoa singular ou colectiva, responde pelos danos causados*», onde se evidencia a ilicitude da afirmação de factos susceptíveis de ofender o crédito ou o bom-nome das referidas pessoas, físicas ou meramente jurídicas. Está por isso legalmente protegido o bom-nome das pessoas colectivas na vertente da imagem de honestidade na acção, de credibilidade e de prestígio social e, por isso, necessariamente comercial⁶³².

Outros danos susceptíveis de reparação são os danos emergentes e os lucros cessantes (artigo 564.º n.º 1 do CC), entendendo-se os primeiros como aqueles que correspondem à perda ou privação de vantagens ou valores já existentes na esfera jurídica do lesado, enquanto sos

⁶²⁹ Neste sentido veja-se os acórdãos do STJ de 19-10-2003 processo n.º 03B1581, de 08-03-2007 processo n.º 07B566, de 12-02-2008 processo n.º 07A4618, de 19-06-2008 processo n.º 08B1079, de 21-05-2009 processo n.º 09A0643. Veja-se também VELOSO, MARIA MANUEL, *Danos não patrimoniais na sociedade comercial?* (Ac. do TRC de 20.4.2004, Apelação n.º 430/04), in *Cadernos de Direito Privado*, n.º 18, Braga, CEJUR, pág. 33 e ss.

⁶³⁰ Cfr. por exemplo, acórdãos do STJ de 27-11-2001 processo n.º 03B3692, de 30-05-2006 processo n.º 1275/06: «I - Toda a ofensa ao bom nome comercial se pode projectar num dano patrimonial revelado pelo afastamento da clientela e na consequente frustração de vendas (e perda de lucros) por força da repercussão negativa no mercado que à sociedade advém por causa da má imagem. II - Assim, para as sociedades comerciais, a ofensa do crédito e do bom nome produz um dano patrimonial indirecto, isto é, o reflexo negativo operado na respectiva potencialidade de lucro. Os prejuízos estritamente morais implicados nas ofensas ao bom nome e reputação apenas afectam os indivíduos, com personalidade moral.»

⁶³¹ Cfr. acórdão do STJ de 27-11-2003 processo n.º 03B3692.

⁶³² Não iremos aqui discutir e opinar sobre se esta ofensa ao crédito e bom nome abrange factos verdadeiros ou falsos ou ambos. Sobre esta questão veja-se, entre outros, LEITÃO, LUIS MENEZES, *Direito das Obrigações*, Volume I – Introdução da constituição das obrigações, Coimbra, Almedina, 4.ª edição, 2005, pág. 284-2996.

egundos dizem respeito aos benefícios que o lesado deixou de obter, ou seja, as vantagens frustradas que se iriam formar na sua esfera jurídica. Além disso, os danos podem ainda classificar-se como danos presentes, ou seja, aqueles que já ocorreram no momento em que a indemnização é fixada e danos futuros que ainda não ocorreram nesse momento⁶³³.

Por fim, para que ocorra responsabilidade civil é necessário que se verifique um último pressuposto – o nexo de causalidade. Este existirá quando o facto ilícito for a causa adequada do dano. Nos termos do artigo 563.º do CC «*A obrigação de indemnização só existe em relação aos danos que o lesado provavelmente não teria sofrido se não fosse a lesão*». Embora existam três teorias do nexo de causalidade⁶³⁴, a jurisprudência tem de forma pacífica vindo a considerar que o nexo causal entre o facto ilícito e o dano se determina pela doutrina da causalidade adequada, ali contemplada, nos mesmos termos em que o direito civil a admite⁶³⁵. De acordo com JORGE LOPES DE SOUSA, para se apurar a existência do nexo de causalidade adequada, há que passar por dois crivos: em primeiro lugar, há que verificar se a conduta dos serviços do Estado foi condição do dano, ou seja, se não fosse essa conduta o dano ocorreria ou não. Caso a resposta seja negativa, não se verificará o nexo de causalidade e, consequentemente, ficará afastada a responsabilidade civil. Caso a resposta seja afirmativa, terá então de se verificar, para haver responsabilidade civil, se existe um nexo de causalidade adequada, isto é, há que apurar se aquela circunstância que concorreu para a produção do dano, não era, segundo a sua natureza geral, de todo indiferente para a produção do dano e só se tornou condição dele, por força de outras circunstâncias extraordinárias, sendo por isso inadequada para esse dano⁶³⁶.

Face a tudo o que já foi dito, parece-nos que perante a afirmação de factos sem aderência à realidade em sede de inspecção, nomeadamente no relatório de inspecção, susceptíveis de prejudicar o crédito ou o bom nome de qualquer pessoa singular ou colectiva, deve a Administração fiscal e os respectivos funcionários responder pelos danos causados, devendo considerar-se preenchidos todos pressupostos da responsabilidade civil extracontratual do

⁶³³ Cfr. SOUSA, MARCELO REBELO DE; MATOS, ANDRÉ SALGADO DE, *Direito Administrativo Geral – Responsabilidade Civil Administrativa*, Tomo III, Dom Quixote, 1.ª Edição, 2008, pág. 29; COSTA, MÁRIO JÚLIO DE ALMEIDA, *Direito das Obrigações*, Coimbra, Almedina, 6.ª edição, 1994, pág. 499-501.

⁶³⁴ Teoria da causalidade adequada, teoria da esfera de protecção da norma e teoria da conexão do risco – Cfr. SOUSA, MARCELO REBELO DE; MATOS, ANDRÉ SALGADO DE, *Direito Administrativo Geral – Responsabilidade Civil Administrativa*, Tomo III, Dom Quixote, 1.ª Edição, 2008, pág. 29.

⁶³⁵ Veja-se, entre outros, acórdãos do STA de 24-03-2011 processo n.º 0145/11, de 27-01-2001 processo n.º 0995/10, de 24-04-2008 processo n.º 097/08,, de 06-03-2002, processo n.º 48155.

⁶³⁶ Cfr. SOUSA, JORGE LOPES DE, *Sobre a Responsabilidade Civil da Administração Tributária por actos ilegais*, Lisboa, Áreas, 2010, pág. 26.

Estado e demais entes públicos. Como exemplo desta responsabilização citamos uma decisão do STJ de 26-06-2007, processo n.º n.º 1728/07, que embora tenha sido proferida no domínio do processo de execução fiscal, tem plena aplicação no procedimento de inspecção: «I - *A responsabilidade do Estado por actos ilícitos e culposos tem, nos termos dos arts. 22.º da CRP, 1.º, n.º 2, 4.º, n.º 1, e 6.º do DL n.º 48 051, de 21-11-1967, os mesmos pressupostos da responsabilidade civil extracontratual consagrados nos arts. 483.º e ss. do CC.* II - *Tendo a Administração Fiscal, no âmbito de processo de execução fiscal, decretado a reversão, exigindo o pagamento - que se revelou e indiciava indevido -, procedendo à penhora da casa, escritório (de advogado) e lugar de estacionamento do ora Autor, sem prévia citação do mesmo, a qual era devida nos termos dos arts. 272.º e 273.º do CPT, existe facto ilícito e culposo.* III - *Perante a efectivação dessa penhora, com a notificação dos condóminos, a afixação de edital no portão da garagem e na porta principal do prédio onde o executado mora e tem o seu escritório, lesando a imagem do Autor, não oferece dúvida a existência de danos não patrimoniais e o nexo de causalidade entre estes danos e aquele facto ilícito e culposo - arts. 562.º e 563.º do CC.* IV - *Tais factos são suficientemente graves para merecerem a tutela do direito (art. 496.º, n.º 1, do CC), tanto mais que incidiram sobre advogado respeitado, homem público estimado, reputado de honesto, pessoal e profissionalmente, afigurando-se equilibrada e equitativa a quantia de 12.500 € atribuída a título de indemnização por danos não patrimoniais.*».

Parece-nos também que a violação pelos agentes e funcionários da inspecção das regras que tutelam a protecção e inviolabilidade do domicílio, confere igualmente aos contribuintes inspeccionados a protecção do regime de responsabilidade civil e, conseqüentemente, ao correspondente direito de indemnização pelos danos sofridos.

Como conclui VASCO BRANCO GUIMARÃES, a violação de direitos fundamentais ou instrumentais particularmente protegidos por parte da Administração fiscal, quando resultar em dano, dá origem a uma obrigação de indemnização por parte daquela⁶³⁷.

O caso das facturas falsas e a da inviolabilidade do domicílio são exemplos paradigmáticos daquilo que pode constituir um caso de simultâneo de responsabilidade criminal e civil dos

⁶³⁷ GUIMARÃES, VASCO BRANCO, *A Responsabilidade Civil da Administração Fiscal*, Lisboa-Toledo, Vislis, 2006, pág. 377.

funcionários da inspecção tributária. Porém em outras situações pode a Administração fiscal ser civilmente responsável sem que essa conduta possa ser enquadrada criminalmente.

Exemplo disso é a prática de actos de apreensão que tenham sido impugnados e consequentemente declarados ilegais podem fazer recair sobre a Administração o dever de indemnizar na medida em que dela se puder retirar, em resultado da anulação do acto, uma qualquer vantagem juridicamente relevante, nomeadamente ainda que apenas de natureza indemnizatória face à ilicitude da conduta administrativa, verificados que estejam os requisitos da responsabilidade civil já enunciados.

Como já vimos, nos termos do artigo 30.º do RCPIT, os funcionários da inspecção podem adoptar determinadas medidas cautelares de aquisição e conservação da prova, como a apreensão de elementos de escrituração, incluindo suportes informáticos, comprovativos da situação tributária do sujeito passivo ou de terceiro, bem como selar quaisquer instalações. No caso da selagem de instalações requiere-se um especial cuidado, de modo a que estas não contenham bens, documentos ou registos que sejam indispensáveis para o exercício da actividade normal da empresa, nomeadamente bens comercializáveis perecíveis no período em que presumivelmente a selagem se mantiver. A violação destas regras, de forma desproporcional e desadequada faz incorrer igualmente a Administração fiscal em responsabilidade civil pelos prejuízos causados, nomeadamente quanto à eventual privação do uso de determinados bens, ao perecimento de bens. A própria violação do espaço em que decorra a inspecção (externa), na medida em que perturbe o normal decurso da actividade comercial do contribuinte, causando-lhe prejuízos poderá eventualmente também ser passível de ressarcimento.

Além dos actos acima descritos, qualquer acto praticado no decurso de um procedimento inspectivo, nomeadamente os denominados actos materiais são susceptíveis, enquanto actos discricionários, de causar danos/prejuízos e, como tal, constituir fundamento de responsabilidade civil e consequente dever de indemnização, como de resto já aflorámos no capítulo respeitante a discricionariedade administrativa. Qualquer acto praticado que possa danificar bens do sujeito passivo inspeccionado parece-nos gerador de responsabilidade civil. Tendo os funcionários da inspecção acesso às instalações dos contribuintes, é perfeitamente possível que numa actuação menos zelosa e diligente, a mesma possa causar danos, por

exemplo, em computadores, no acesso ao sistema informático, em bens, nomeadamente na sua destruição ou danificação aquando da inventariação ou contagem de bens, ou quaisquer outros bens móveis ou imóveis que integrem o acervo de bens a inspeccionar. Qualquer actuação abusiva ou excessiva no exercício do poder discricionário é, pelo menos em abstracto, susceptível de produzir um dano. Como refere VASCO BRANCO GUIMARÃES, «*A responsabilidade civil emergente de acto discricionário surge quando é produzido um dano na esfera jurídica do contribuinte sem que tenham sido respeitados os princípios a observar no exercício de um poder discricionário (...). Isto é particularmente importante quando a Administração utilize o poder discricionário concedido para fins que não os presidiram à concessão do poder ou utilize o poder de forma pouco razoável e proporcional abusando do mesmo. O dano emergente de uma situação deste tipo é indemnizável integrando-se nos actos conexos ou não conexos com a obrigação de imposto consoante a lesão seja provocada pela obrigação de imposto ou autonomamente.*»⁶³⁸. Conclui o mesmo Autor afirmando que a violação da legalidade substancial e a violação dos deveres de comportamento por parte da Administração fiscal – pela não observação no procedimento tributário dos princípios que determinam e condicionam a actividade da Administração Tributária – determina que, quanto mais discricionário for o papel da Administração Fiscal, mais risco existe de que haja dano provocado por violação de regra ou princípio de procedimento, sendo este risco menor quando o poder-dever da Administração é vinculado e respeita a legalidade substancial.

A questão da apreensão de elementos contabilísticos não deverá, em princípio fazer incorrer os funcionários e a Administração em responsabilidade civil mas poderão ter outras consequências. Supondo que se procede a apreensão de elementos contabilísticos, e não ficando o contribuinte inspeccionado com cópias desses elementos, imaginando que a apreensão decorre no mês de Maio, impossibilitando a apresentação da declaração modelo 22, parece-nos que a mesma terá implicações em sede contra-ordenacional, nomeadamente quanto à exclusão desta, pois a não entrega e consequente coima aplicável ocorreram por factos exteriores à vontade do sujeito passivo, o qual não teve culpa da não entrega. Por outro lado terá igualmente consequência em sede de juros compensatórios, já que a liquidação destes pressupõe que o retardamento da

⁶³⁸ GUIMARÃES, VASCO BRANCO, *A Responsabilidade Civil da Administração Fiscal*, Lisboa-Toledo, Vislis, 2006, pág. 377.

liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto seja devido a um facto imputável ao sujeito passivo⁶³⁹.

⁶³⁹ Cfr. artigo 35.º da LGT.

CONCLUSÕES

1. Um sistema fiscal nunca será um sistema verdadeiramente justo, igualitário e equilibrado, enquanto todos não contribuírem da mesma forma, de acordo com a sua capacidade contributiva.
2. A inspecção tributária, enquanto manifestação do poder de tributar constitui um instrumento fundamental do interesse público assente no dever fundamental de pagar impostos, na justiça e igualdade fiscal.
3. A justiça e igualdade fiscal apenas podem ser atingidas se o interesse público e colectivo que lhe subjaz prevalecer sobre o interesse particular de cada um, com o consequente sacrifício de direitos fundamentais individuais.
4. O poder de limitar os direitos, liberdades e garantias não terá no entanto a mesma força se apenas tiver como fim único garantir uma maior arrecadação de receitas.
5. A inspecção tributária deve ter, para além de uma natureza sancionatória e repressiva para com aqueles que incumprem, uma natureza pedagógica e preventiva como forma de incentivar aqueles que cumprem.
6. A inspecção tributária tem hoje em dia ao seu dispor um vasto conjunto de meios que lhe permite ter acesso a um variadíssimo leque de informações sobre a “vida tributária” dos contribuintes.
7. Este conjunto de meios e informação é fruto da privatização do fenómeno inspectivo, resultante da transferência de funções administrativas que anteriormente pertenciam à Administração fiscal para os contribuintes, que possuem agora um diversificado conjunto de obrigações acessórias que impende não só sobre os próprios sujeitos passivos como sobre outros terceiros, obrigados tributários.
8. Os meios informáticos e tecnológicos possibilitam à inspecção tributária um cruzamento de dados e de informação, cruzamento este que já não se limita ao plano interno, pois a fraude e

evasão fiscal assumem hoje contornos transfronteiriços complexos que requerem por isso que esse cruzamento seja também efectuado no plano internacional, através do reforço da cooperação administrativa internacional.

9. Este variado leque de meios e informação deve por isso contribuir para que o incómodo e transtorno causado pela actuação da inspecção tributária seja o mínimo possível, até porque o incómodo e transtorno causado pelo pesado “fardo fiscal” resultante desse vasto número de obrigações acessórias já parece ser suficientemente oneroso para todos os contribuintes.

10. Em alguns casos, como no diploma que obriga à comunicação de esquemas de planeamento fiscal, parece-nos que o legislador foi longe de mais na criação de mais um conjunto de obrigações para os contribuintes.

11. Sob a égide do dever de cooperação, o Estado tem vindo a sobrecarregar de forma excessiva, desadequada e desproporcional os contribuintes, juntando assim à já elevada carga fiscal “material” (pagamento de impostos) uma pesada carga fiscal “formal”.

12. O Estado precisa de estar liberto de funções meramente administrativas para se poder focar focado nas funções de controlo e fiscalização, que se querem eficazes, no entanto essa libertação de funções não pode significar que o Estado se aliene por completo de tais funções em prejuízo dos contribuintes.

13. Assim, muito antes de se iniciar o procedimento tributário de inspecção, a Administração fiscal tem já ao seu dispor muitos elementos que permitem que a selecção dos contribuintes a inspecionar seja efectuada de forma objectiva, poupando os contribuintes cumpridores.

14. O facto de os contribuintes cumprirem com as suas obrigações não constitui um factor de exclusão da inspecção, ou seja, não significa que não possam ser iinspeccionados, na medida em que o cumprimento formal não é sinónimo de cumprimento real, isto é, o facto de um contribuinte ter a sua situação declarativa regularizada, a mesma corresponda de facto à sua capacidade contributiva.

15. O incumprimento deve constituir um importante critério e factor a considerar na selecção dos contribuintes a inspeccionar, sendo preferível (embora não seja o ideal) um contribuinte que cumpra, ainda que deficitariamente, do que um contribuinte que não cumpra de todo.

16. O procedimento tributário de inspecção, enquanto conjunto de actos e formalidades, praticados pelos órgãos de inspecção tributária integrados e sequencialmente ordenados, com vista à verificação das realidades tributárias, à verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infracções tributárias, é por isso precedido por um quase procedimento preparatório anterior de recolha de elementos que servirão de suporte ao procedimento de inspecção propriamente dito.

17. Sendo o poder da inspecção tributária um dever imposto pela busca de um sistema tributário mais justo em cumprimento de uma exigência constitucional, tal significa que o mesmo não se encontra na livre disponibilidade do legislador nem da Administração tributária, ou seja, essa exigência constitucional não pode implicar uma actuação ilimitada e arbitrária.

18. Mas também não pode significar que o sistema garantístico dos contribuintes condicione de tal forma a actuação inspectiva que ponha em causa a sua eficiência e eficácia

19. No desenvolvimento da actividade inspectiva é extremamente difícil traçar uma fronteira entre a proporcionalidade e o mérito da actuação.

20. É necessário encontrar um ponto de equilíbrio que assegure que a actividade inspectiva não seja sujeita a um excessivo formalismo e um escrutínio judicial, mas que também não seja de tal forma ampla que coloque em causa de forma arbitrária os direitos fundamentais dos contribuintes.

21. Não pode por isso perder-se de vista os princípios que regem a actividade administrativa tributária, nomeadamente, bem como os direitos e deveres que assistem a cada um dos actores do procedimento inspectivo, e que por isso constituem importantes limites, diríamos genéricos da prática de actos de inspecção.

22. Além dos princípios que norteiam a actividade inspectiva, esta encontra-se também sujeita a outros limites, de espaço e de tempo, que constituem garantias importantes pois conferem aos contribuintes a segurança e certeza jurídica, quanto ao “até quando” e “onde” podem os actos de inspecção ser praticados.

23. Embora todos os princípios constituam importantes limites do procedimento de inspecção, é o princípio da proporcionalidade que se assume como a trave mestra pois funciona como parâmetro que permite aferir casuisticamente, face ao fim a atingir, se determinada actuação é exigível, necessária e adequada.

24. Os direitos fundamentais também consubstanciam importantes limites materiais à prática de actos de inspecção. Estes, na medida em que não são absolutos, embora não sejam impeditivos da prática de actos de inspecção, podem no entanto condicionar essa actividade.

25. A actividade inspectiva e, concomitantemente, os actos de inspecção, têm uma natureza agressivos, que penetra a esfera jurídica privada dos contribuintes. São no fundo, um “mal necessário”, se tivermos em conta que prosseguem um fim maior, um fim público de cariz colectivo, e que por isso justifica e fundamenta essa intromissão e agressão à vida de cada contribuinte em particular.

26. Perante a relevância dos direitos fundamentais, que se assume como uma fronteira de campo onde se situam e conflituam interesses distintos, a tendência é que estes direitos, em princípio, podem e devem ceder quando colidam com outros direitos, bens ou valores, de igual, ou superior intensidade, o que permitirá concluir que tal restrição não é à partida, e em abstracto, desproporcional.

27. O respeito por esta esfera privada passa por isso, pela prática, nos termos da lei, dos actos estritamente necessários à prossecução do interesse que lhes subjaz, ponderando os interesses em causa, de acordo com uma dimensão de proporcionalidade e adequação.

28. A proporcionalidade enquanto critério e parâmetro limitador da actividade inspectiva, embora de difícil aplicação e concretização não pode nunca deixar de nortear a prática dos actos de inspecção,

29. A actuação inspectiva deve adoptar a intervenção mínima na esfera particular, tentando dimensionar e identificar o grau de lesão sofrida pelo bem tutelado que justifica o prejuízo a ser imposto ao contribuinte.

30. Embora o controlo exercido pela inspecção seja realizado em nome do interesse público da justiça e igualdade fiscal, e da arrecadação de receitas, tal não pode por si só justificar que na actividade inspectiva se desconsiderem outros valores, também eles de interesse público, e que constituem pilares do nosso ordenamento jurídico, como é a justiça.

31. Os direitos fundamentais enquanto limites materiais à prática de actos de inspecção impõem que as restrições a tais direitos não ultrapassem a estrita medida do necessário à actuação da inspecção e do que é proporcional relativamente aos factos alvo de comprovação.

32. Porém, se assim é em abstracto, no que diz respeito à inspecção tributária e ao seu procedimento em concreto, essa putativa proporcionalidade terá de ser aferida perante as circunstâncias concretas de cada situação pois aquilo que em abstracto pode ser proporcional, em concreto pode revelar-se excessiva. Não basta por isso uma actuação ser abstractamente proporcional.

33. Esta ideia de aplicação proporcional em abstracto conduz-nos por isso a um outro critério a que se deve atender e que se prende com a ideia de razoabilidade e limitação de custos, ou seja, apesar de abstractamente uma determinada restrição poder ser à partida considerada proporcional e adequada, em determinadas circunstâncias, essa mesma restrição pode, em concreto, revelar-se como excessiva ou desrazoável, por implicar um encargo, nessas circunstâncias específicas, excessivamente oneroso.

34. Sempre que tais actos ultrapassem, mais do que aquilo que deviam ter ultrapassado, ou seja, sempre que a “agressão” seja desproporcional e desadequada e viole os limites materiais

que balizam a actividade inspectiva, são os mesmos susceptíveis de gerar responsabilidade criminal e civil dos sujeitos activos da inspecção – leia-se administração fiscal e os seus órgãos, funcionários e agentes.

BIBLIOGRAFIA

- AGUILAR, ANGEL. BAENA, *El domicilio tributario en Derecho español*, Pamplona, Aranzadi, 1995.
- AMARAL DIOGO FREITAS DO, *Curso de Direito Administrativo*, Volume II, Coimbra, Almedina, 2004.
- ALBUQUERQUE, PAULO PINTO DE, *Comentário do Código Penal, à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2008.
- ALFARO, MARTINS, *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária Comentado e Anotado*, Lisboa, Àreas, 2003.
- ALMEIDA, MÁRIO AROSO DE, *O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos*, Coimbra, Almedina, 4.ª edição, 2005.
- ALMEIDA, MÁRIO DE AROSO DE; CADILHA, CARLOS ALBERTO FERNANDES, *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, Coimbra, Almedina, 2006.
- ANTUNES, FRANCISCO VAZ, *A evasão fiscal e o crime de fraude fiscal no sistema legal português*, in Estudos de Direito Fiscal, coord. Glória Teixeira, Coimbra, Almedina, 2006.
- ALVES, JOSÉ ANTÓNIO COSTA; MARTINS, JESUÍNO ALCÂNTARA, *Manual de Procedimento e de Processo Tributário*, Lisboa, Ministério das Finanças e da Administração Pública, Direcção-Geral dos Impostos, Centro de Formação, 2008.
- ANDRADE, JOSÉ CARLOS VIEIRA DE, *A Justiça Administrativa (Lições)*, Coimbra, Almedina, 8.ª edição, 2006.
- ANDRADE, JOSÉ CARLOS VIEIRA DE, *O dever da fundamentação expressa de actos administrativos*, Coimbra, Almedina, 2007.
- ANDRADE, JOSÉ CARLOS VIEIRA DE, *Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, Coimbra, Almedina, 3.ª edição, 2006.
- ARIAS, EDUARDO GUERRERO; ROMEU, EDUARDO ROSICH, *La denuncia pública en materia tributária*, in Revista Impuestos, Madrid, 1985.
- AVILÉS, ÁNGEL AGUALLO, *Interés fiscal y Estatuto del Contribuyente*, Revista Española de Derecho Financiero n.º 80, Civitas 1993.
- AVILÉS, ÁNGEL AGUALLO, *El contribuyente a los planes de inspección*, Madrid, Marcial Pons, 1994.
- BACIGALUPO, MARIANO, *La discrecionalidad administrativa (estructura normativa, control judicial y límites constitucionales de su atribución)*, Madrid, Marcial Pons, 1997.
- BERRO, FLORIÁN GARCÍA, *Procedimientos tributarios y derechos de los contribuyentes en la nueva LGT*, Madrid, Marcial Pons, 2004.

BERTI, G., *Procedimento, procedura, partecipazione*, Scritti Guicciardi, in Studi in memoria di E. Guicciardi, Padova, 1975.

CABRERA, CECILIO GÓMEZ, *La discrecionalidad de la Administración Tributaria: su especial incidencia en el procedimiento de la Inspección*, Madrid, McGraw-Hill, 1998.

CADILHA, CARLOS ALBERTO FERNANDES, *Regime da responsabilidade civil extracontratual do Estado e demais entidades públicas anotado*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008.

CAETANO, MARCELLO, *Manual de Direito Administrativo*, Volume. I, Coimbra, Almedina, 10.^a edição 2010.

CAMPOS, DIOGO LEITE DE, *Lições de direitos de personalidade*, in Boletim da Faculdade de Direito sa Universidade de Coimbra, Volume LXVII, Coimbra, 2.^a edição 1992.

CAMPOS, DIOGO LEITE DE, *Boa fé e segurança jurídica em direito tributário*, in Revista da Ordem dos Advogados, Ano 68, Volume I, Lisboa, Ordem dos Advogados, 2008.

CAMPOS, DIOGO LEITE DE, *O estatuto jurídico da pessoa (direitos da personalidade) e os impostos*, in Revista da Ordem dos Advogados, Ano 65, Lisboa, Ordem dos Advogados, 2005.

CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA; SOUSA, JORGE LOPES DE, *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, Lisboa, Vislis, 3.^a edição, 2003.

CANAS, VITALINO, *O princípio da proibição do excesso na Constituição: arqueologia e aplicações*, in Perspectivas Constitucionais — Nos 20 Anos da Constituição de 1976, Volume II, Coimbra, Coimbra Editora, 1997.

CANOTILHO, J. J. GOMES, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Coimbra, Almedina, 7.^a edição, 2003.

CANOTILHO, J.J. GOMES; MOREIRA, VITAL, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume I, Coimbra, Coimbra Editora, 4.^a edição, 2007.

CATALDI, GIUSEPPE, *Il procedimento amministrativo nei suoi attuali orientamenti giuridici, Volume 5 de Saggi, ricerche e studi di amministrazione*, Bologna Università, A. Giuffrè, 1967.

CAUPERS, JOÃO, *Introdução ao Direito Administrativo*, Lisboa, Âncora, 8.^a Edição, 2005.

CAUPERS, JOÃO, et al. *Código do Procedimento Administrativo – Anotado*, Coimbra, Almedina, 6.^a edição, 2007

CORDEIRO, ANTÓNIO MENEZES (coordenação), et al, *Código das Sociedades Comerciais Anotado*, Códigos Comentados da Clássica de Lisboa, Coimbra, Almedina, 2009.

CORREIA, SÉRVULO, *O direito à informação e os direitos de participação dos particulares no procedimento*, in Estudos sobre o Código de Procedimento Administrativo, Legislação - Cadernos de Ciência de Legislação, INA, n.º 9/10, Janeiro-Junho de 1994.

CORTE-REAL, CARLOS PAMPLONA, *As garantias dos contribuintes*, in Cadernos de CTF, Lisboa, CEF, 1986.

CORTE-REAL, CARLOS PAMPLONA; GOUVEIA, JORGE BACELAR; COSTA, J. CARDOSO, *Breves reflexões em matéria de confidencialidade fiscal*, in Ciência e Técnica Fiscal, n.º 368, Lisboa, Outubro-Dezembro, 1992.

COSTA, JOSÉ MANUEL M. CARDOSO DA, *Curso de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 1970.

COSTA, MÁRIO JÚLIO DE ALMEIDA, *Direito das Obrigações*, Coimbra, Almedina, 6.ª edição, 1994.

DIAS, JOSÉ EDUARDO FIGUEIREDO; OLIVEIRA, FERNANDA PAULA, *Noções Fundamentais de Direito Administrativo*, Coimbra, Almedina, 2.ª edição, 2011.

DIAS, JORGE FIGUEIREDO DIAS (direcção), *et al*, *Comentário Conimbricense do Código Penal*, Tomo I, Coimbra, Coimbra Editora, 1999.

DOMINGUEZ, AITOR ORENA, *Discrecionalidad, Arbitrariedad e Inicio de Actuaciones Inspectoras*, Navarra, Thomson Aranzadi, 2006.

DOURADO, ANA PAULA, *O Princípio da Legalidade Fiscal - Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Coimbra, Almedina, 2007.

FAVEIRO, VÍTOR, *O Estatuto do Contribuinte, A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra, Coimbra Editora, 2002.

FAVEIRO, VÍTOR, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, I Volume, Introdução ao estudo da realidade tributária, Teoria Geral do Direito Fiscal, Coimbra, Coimbra Editora, 1984.

FEIO, DIOGO, *A substituição fiscal e a retenção na fonte: o caso específico dos impostos sobre o rendimento*, Coimbra, Coimbra Editora, 2001.

FERNÁNDEZ, JUAN IGNACIO MORENO, *La discrecionalidade en el Derecho Tributário*, Valladolid, Lex Nova, 1998.

FERNÁNDEZ, TOMÁS RAMÓN, *De la Arbitrariedad de la Administración*, Madrid, Civitas, 3.ª edição, 1999.

FERREIRA-PINTO, FERNANDO BRANDÃO, *Código do Procedimento Administrativo Anotado*, Lisboa, Petrony, 2011.

FRANCO, ANTÓNIO L. DE SOUSA, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Volume II, Coimbra, Almedina, 4.ª edição, 1995.

GARBIN, JOSÉ MIGUEL PEÑA, *La Inspección de Hacienda (problemas y soluciones)*, Barcelona, Praxis, 2.ª edição, 1999.

GARCIA, NUNO DE OLIVEIRA; NUNES, RITA CARVALHO, *Inspecção Tributária Externa e a Relevância dos Actos Materiais de Inspecção*, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, n.º 1, Ano IV, Março de 2011, Coimbra, Almedina, 2011.

GARIJO, MERCEDES RUIZ, *Las garantías del contribuyente en el procedimiento inspector*, Barcelona, Bosch, 2009.

GOMES, NOEL *Segredo Bancário e Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2006.

GOMES, NUNO SÁ, *As situações jurídicas tributárias*, in Cadernos de CTF, Ano 27, 1969.

GOMES, NUNO SÁ, *As garantias dos contribuintes: algumas questões em aberto*, in CTF, n.º 371, Julho-Setembro, Lisboa, 1993.

GOMES, OSVALDO, *Fundamentação do acto administrativo*, Coimbra, Coimbra Editora, 2.ª edição, 1981.

GONÇALVES, MANUEL LOPES MAIA, *Código Penal Português, Anotado e Comentado*, Coimbra, Almedina, 18.ª edição, 2007.

GUERREIRO, ANTÓNIO LIMA, *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa, Rei dos Livros, 1999.

GUIMARÃES, VASCO BRANCO, *A estrutura da obrigação do imposto e os princípios constitucionais da legalidade, segurança jurídica e protecção da confiança*, in Estudos de homenagem à Dra. Maria de Lourdes Orfão de Matos Correia e Vale, Cadernos de CTF n.º 171, CEF, Lisboa, 1995.

GUIMARÃES, VASCO BRANCO, *A Responsabilidade Civil da Administração Fiscal*, Lisboa-Toledo, Vislis, 2006.

HUFBAUER, GARY CLYDE; KIM, JISUN, *International tax competition: tree big issues*, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, n.º 2, Ano I, Junho de 2008, Coimbra, Almedina, 2008.

JORGE, FERNANDO PESSOA, *Ensaio sobre os Pressupostos da Responsabilidade Civil*, Coimbra, Almedina, 1999.

JÚNIOR, ONOFRE ALVES BATISTA, *O poder de Polícia Fiscal*, Belo Horizonte, Mandamentos, 2001.

LEITÃO, LUÍS MANUEL TELES DE MENEZES, *Direito das Obrigações*, Volume I – Introdução da constituição das obrigações, Coimbra, Almedina, 4.ª edição, 2005.

LEITÃO, LUÍS MANUEL TELES DE MENEZES, *As tendências da reforma fiscal: mais ou menos garantias para os contribuintes?*, in Estudos de Direito Fiscal, Volume II, Coimbra, Almedina, 2007.

LEITÃO, LUÍS MANUEL TELES DE MENEZES, *O controlo e combate às práticas tributárias nocivas*, in Estudos de Direito Fiscal, Volume II, Coimbra, Almedina, 2007.

LOPES, CIDÁLIA, *Maximizar o cumprimento dos impostos e minimizar os custos: Uma perspectiva internacional*, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, n.º 1, Ano III, Março de 2010, Coimbra, Almedina, pág. 167.

LOPES, CIDÁLIA, *Os custos de tributação na história da economia*, in Estudos de homenagem a José Guilherme Xavier de Basto, Coimbra, Coimbra Editora, 2006.

LÓPEZ, ROBERTO IGNACIO FERNÁNDEZ, *La Comprobación de Hechos por la Inspección de los Tributos*, Madrid, Marcial Pons, 1998.

LÓPEZ, FRANCISCO ESCRIBANO, *Notas al procedimiento de inspección en la nueva LGT*, in Revista Española de Derecho Financiero, Civitas, 2004.

LOUREIRO, CARLOS; NEVES, ANTÓNIO BEJA, *Breve comentário ao recente regime de combate ao planeamento fiscal abusivo*, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, n.º 2, Ano I, Junho de 2008, Coimbra, Almedina, 2008.

LOZANO, ANA MARIA JUAN, *La inspección de Hacienda ante la Constitución*, Madrid, Marcial Pons, 1993.

LOZANO, ANA MARIA JUAN, *Inviolabilidad del domicilio y límites materiales de la Ley de Presupuestos. Um pronunciamiento del Tribunal Constitucional*, in Revista Española de Derecho Financiero n.º 76, Civitas, 1992.

MACHADO, HUGO DE BRITO, *Algumas questões relativas aos crimes contra a ordem tributária*, in Ciência Técnica e Fiscal n.º 394, Ministério das Finanças, Direcção-Geral dos Impostos, Centro de Estudos Fiscais, Abril-Junho, 1999

MACHADO, JONATAS E.M.; COSTA, PAULO NOGUEIRA, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009.

MACHADO, EDUARDO MUNIZ. *Fundamentos constitucionales del poder de inspección de la administración tributaria española*. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 701, 6 jun. 2005. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/6844>>. Acesso em: 7 nov. 2010.

MACHETE, PEDRO, *A Audição Prévia do Contribuinte, Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Coordenação de Diogo Leite Campos, Lisboa, Vislis, 1999.

MACHETE, PEDRO, *A Audiência dos Interessados no Procedimento Administrativo*, Lisboa, Universidade Católica Editora, 1995.

MARCOS, ANTÓNIO, *O Direitos dos Contribuintes à Segurança Jurídica*, Porto, Edições Universidade Fernando Pessoa, 1997

MARÍ, PILAR ALGUACIL, *Discrecionalidad técnica en la comprobación tributaria de valores*, Valência, Editorial Diálogo, 1999.

MARQUES, PAULO, *Elogio do Imposto, a relação do Estado com os contribuintes*, Coimbra, Coimbra Editora/Wolters Kluwer, 2011.

MARQUES, PAULO, *Infracções Tributárias*, Volume I, Investigação Criminal, Lisboa, Ministério das Finanças e da Administração Pública, Direcção Geral dos Impostos, Centro de Formação, 2007.

MARTÍNEZ, JOAQUÍN ÁLVAREZ, *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*, Madrid, La Ley, 2007.

MARTINEZ, PEDRO SOARES, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 10.^a edição, 2003.

MATOS, PEDRO VIDAL, *O princípio Inquisitório no Procedimento Tributário*, Coimbra, Wolters Kluwer/Coimbra Editora, 2010.

MÉNDEZ, ANTONIO MORILLO, *Medios de defensa del contribuyente ante la Administración*, Valência, Editorial Práctica de Derecho, 2001.

MESTRES, MAGÍN PONT, *Derechos y Deberes en el Procedimiento de Inspección Tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2.^a Edição, 2007

MESTRES, MAGÍN PONT, *Algunas reflexiones críticas, ceñidas al procedimiento de inspección, a la vista del nuevo reglamento general de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección*, in *justicia y Derecho tributario: libro homenaje al profesor Julio Banacloche Pérez*, La Ley, 2008.

MIRANDA, JORGE; *Manual de Direito Constitucional*, Tomo IV – Direitos Fundamentais, Coimbra, Coimbra Editora, 3.^a edição, 2000.

MIRANDA, JORGE; MEDEIROS, RUI, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo I, Coimbra, Wolters Kluwer/Coimbra Editora, 2.^a edição, 2010.

MIRANDA, JORGE; MEDEIROS, RUI, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Tomo II, Coimbra, Coimbra Editora, 2006,

MIRANDA, JORGE; MEDEIROS, RUI, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Tomo III, Coimbra, Coimbra Editora, 2007.

MONTANER, LUIS M. COSCULLUELA, *Manual de derecho administrativo*, Volume 1, Madrid, Civitas, 1999.

MONTEROS, JUAN MANUEL HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS (coordinador) *Et Al, Comentarios a la Ley General Tributaria*, Volume I, Pamplona, Thomson Aranzadi, 2008.

MONTEROS, JUAN MANUEL HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS (coordinador) *Et Al, Comentarios a la Ley General Tributaria*, Volume II, Pamplona, Thomson Aranzadi, 2008.

MORAIS, RUI DUARTE, *Paraísos Fiscais e Regimes Fiscais Privilegiados*, in *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 66, Lisboa, Ordem dos Advogados, 2006.

NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 5.^a edição, 2009.

NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Estudos de Direito fiscal, por um estado fiscal suportável*, Coimbra, Almedina, 2005.

NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Estado fiscal, cidadania fiscal e alguns dos seus problemas*, BCE, Vol. XLV-A, 2002.

NABAIS, JOSE CASALTA, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos, Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Coimbra, Almedina, 2009.

NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Da sustentabilidade do Estado Fiscal*, in *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*, coordenação: José Casalta Nabais e Suzana Tavares da Silva, Coimbra, Almedina, 2011.

NETO, SERENA CABRITA, *Introdução ao Processo Tributário*, Lisboa, Instituto Superior de Gestão, 2004.

NOGUEIRA, JOÃO FÉLIX PINTO, *Direito Fiscal Europeu – O paradigma da proporcionalidade, A proporcionalidade como critério central da compatibilidade de normas tributárias internas com as liberdades fundamentais*, Coimbra, Wolters Kluwer/Coimbra Editora, 2010.

NOVAIS, JORGE REIS, *As restrições aos Direitos Fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição*, Coimbra, Wolters Kluwer/Coimbra Editora, 2.^a edição, 2010-

OLIVEIRA, MÁRIO ESTEVES DE; GONÇALVES, PEDRO COSTA; AMORIM, J. PACHECO DE, *Código de Procedimento Administrativo Comentado*, Coimbra, Almedina, 2.^a edição, 2006.

OLIVEIRA, ANTÓNIO FERNANDES DE, *A Legitimidade do planeamento fiscal, As cláusulas gerais anti-abuso e os conflitos de interesse*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009.

OLLERO, CASADO, *La colaboración con la Administración Tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el fisco*, Hacienda Pública Española n.º 68, 1981.

ORTEGA, RAFAEL CALVO, *Curso De Derecho Financiero I: Derecho Tributario, Parte General*, Civitas, 2008.

PACHECO, ABELARDO DELGADO, *El reglamento de gestión e inspección de los tributos comentado*, La Ley / Wolters Kluwer, 2011.

PAIXÃO, JOSÉ SILVA; SOUSA, ALFREDO JOSÉ DE, *Código de Procedimento e de Processo Tributário - Comentado e Anotado*, Coimbra, Almedina, 2000.

PALMA, CLOTILDE CELORICO, *O controlo da concorrência fiscal prejudicial na União Europeia – Ponto da situação dos trabalhos do Grupo do Código de Conduta*, in *Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra, Coimbra Editora, 2006.

PASCUAL, LUIS ALBERTO MALVÁREZ, *La función tributaria en el marco del Estado social y democrático de Derecho*, Civitas, in Revista Española de Derecho Financiero n.ºs 109 e 110, 2001.

PASTOR, JUAN ALFONSO SANTAMARIA, *Principios de Derecho Administrativo*, Volume I, Madrid, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, 1998.

PEREIRA, MANUEL HENRIQUE DE FREITAS, *Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2005.

PÉREZ, ANTONIO APARICIO, *La denuncia pública en materia tributaria (génesis, evolución, perspectivas de futuro)*, Valência, Editorial Tirant lo Blanch, 2002.

PÉREZ, GUILLERMO G. NÚÑEZ, *La actividad administrativa de comprobación tributaria*, in Revista Española de Derecho Financiero n.º 53, Civitas, 1987.

PEREZ, JESUS GONZALEZ, *El Principio General De La Buena Fe En El Derecho Administrativo*, Civitas, 1999.

PIMENTEL, LÚCIO, *O conceito de contribuinte tributário*, Lisboa, Livros do Brasil, 2010.

PINTO, PAULO MOTA, *Interesse Contratual Negativo e Interesse Contratual Positivo*, Volume I, Coimbra, Coimbra Editora, 2008.

PINTO, PAULO MOTA, *O direito à reserva sobre a intimidade da vida privada*, in Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra, Volume LXIX, Coimbra, 1993.

PIRES, MANUEL, *Direito Fiscal – Aportamentos*, Coimbra, Almedina, 3.ª edição, 2008.

QUERALT, JOAN JOSEP, *La inviolabilidad domiciliaria y los controles administrativos. Especial referencia a la de las empresas*, in Revista Española de Derecho Constitucional, n.º 30, Septiembre/Diciembre, 1990.

QUEIRÓ, AFONSO, *Lições de Direito Administrativo*, Coimbra, 2.ª edição, 1976.

QUEIROZ, CRISTINA, *Direitos Fundamentais – Teoria Geral*, Coimbra, Wolters Kluwer/Coimbra Editora, 2.ª edição, 2010.

QUEIROZ, MARY ELBE, *A Proporcionalidade no âmbito administrativo-tributário*, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, n.º 3, Ano III, Setembro de 2010, Coimbra, Almedina, 2010.

RAMOS, SEVERIANO FERNÁNDEZ, *La actividad administrativa de inspección (El régimen jurídico general de la función inspectora)*, Comares, Granada, 2002.

RISTORI, ADRIANA, *Sobre o silêncio do arguido no interrogatório no processo penal português*, Coimbra, Almedina, 2007.

ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 3.ª edição, 2009.

ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *O controlo do controlo tributário (meios reactivos à inspecção tributária)*, in Cadernos de justiça administrativa - n.º 67, Janeiro-Fevereiro, Braga, CEJUR, 2008.

ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *A aplicação das normas tributárias no domínio do Direito do ambiente (enfoque constitucional)*, in Cadernos de Justiça Administrativa - n.º 70 – Julho-Agosto, Braga, CEJUR, 2008.

ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *Omissão Legislativa e Procedimento Tributário – A Propósito de um Défice Estrutural de Concretização*, in Scientia Iuridica, Tomo LIII, n.º 298, Janeiro/Abril de 2004. Braga, Universidade do Minho, 2004.

RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Tributação Presuntiva do Rendimento, Um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria colectável*, Coimbra, Almedina, 2010.

RIBEIRO, MARIA TERESA MELO, *O Princípio da Imparcialidade da Administração Pública*, Coimbra, Almedina, 1996.

SÁ, LILIANA DA SILVA DE, *O dever de cooperação do contribuinte e o direito ao silêncio do arguido: impacto na actividade inspectiva*, in CTF n.º 414, Julho-Dezembro, Lisboa, 2004.

SAÉNIZ, ALFONSO MANTERO, *La función Inspectora Tributaria*, in Revista Española de Derecho Financiero, n.º 41, Madrid, Civitas, 1984.

SAÉNIZ, ALFONSO MANTERO; RODRIGUEZ, MARIANO CUESTA, *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, Madrid, Edersa, 4.ª edição, 1990.

SANCHES, J.L. SALDANHA, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 3.ª edição, 2007.

SANCHES, J.L. SALDANHA, *Os limites do planeamento fiscal – Substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra, Coimbra Editora, 2006.

SANCHES, J.L. SALDANHA, *Segredo Bancário, Segredo Fiscal: Uma Perspectiva Funcional*, in Revista Fiscalidade n.º 21, Lisboa, Instituto Superior de Gestão Janeiro – Março de 2005.

SANCHES, J.L. SALDANHA, *Segredo Bancário e tributação pelo Lucro Real, A Situação Actual do Sigilo Bancário: a Singularidade do Regime Português*, in Estudos de Direito Contabilístico e Fiscal, Coimbra, Coimbra Editora, 2000.

SANCHES, J.L. SALDANHA, *Segredo Bancário e tributação do lucro real*, in Ciência e Técnica Fiscal, n.º 377, Lisboa, Ministério das Finanças, Janeiro-Março de 1995.

SANCHES, J.L. SALDANHA; GAMA, JOÃO TABORDA DA, *Audição – Participação – Fundamentação: A co-responsabilização do sujeito passivo na decisão tributária*, in Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto, Coimbra, Coimbra Editora, 2006.

SARANDESES, ISABEL GARCÍA-OVIES, *Procedimiento de inspección*, in La nueva Ley General Tributaria, Madrid, Thomson-Civitas, 2004.

SERRANO, CARMELO LOZANO, «*La actividad inspectora y los principios constitucionales*», in Revista Impuestos, Madrid, 1990.

SILVA, VASCO PEREIRA DA, *Em Busca do Acto Administrativo Perdido*, Coimbra, Almedina, 2003.

SILVA, ANDRÉ FESTAS da, *Princípios Estruturantes do Contencioso Tributário*, Lisboa, Dislivro, 2008

SOUSA, ANTÓNIO FRANCISCO DE, *Código de Procedimento Administrativo Anotado e Comentado*, Lisboa, Quid Juris, 2009.

SOUSA, JORGE LOPES DE, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado*, Volume I, Lisboa, Áreas, 2006.

SOUSA, JORGE LOPES DE, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado*, Volume II, Lisboa, Áreas, 2007.

SOUSA, JORGE LOPES DE, *Sobre a Responsabilidade Civil da Administração Tributária por actos ilegais*, Lisboa, Áreas, 2010.

SOUSA JORGE LOPES DE; SANTOS, MANUEL SIMAS, *Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado*, Lisboa, Áreas, 2008.

SOUSA, MARCELO REBELO DE, *Lições de Direito Administrativo*, Volume I, Lisboa, Lex, 1999.

SOUSA, MARCELO REBELO DE; MATOS, ANDRÉ SALGADO DE, *Direito Administrativo Geral - Introdução e Princípios Fundamentais*, Tomo I, Dom Quixote, 3.^a Edição, 2008.

SOUSA, MARCELO REBELO DE; MATOS, ANDRÉ SALGADO DE, *Direito Administrativo Geral – Responsabilidade Civil Administrativa*, Tomo III, Dom Quixote, 1.^a Edição, 2008.

SOUSA, RABINDRANATH CAPELO DE, *A Constituição e os direitos de Personalidade*, in "Estudos sobre a Constituição", coordenação Jorge Miranda, II volume, Lisboa, Petrony, 1978.

SOUSA, RABINDRANATH CAPELO DE, *O Direito Geral de Personalidade*, Coimbra, Coimbra Editora, 1995.

TEIXEIRA, GLÓRIA, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2008.

VARELA, JOÃO DE MATOS ANTUNES, *Das obrigações em geral*, Volume I, Coimbra, Almedina, 8.^a edição, 1994.

VELOSO, MARIA MANUEL, *Danos não patrimoniais na sociedade comercial?* (Ac. do TRC de 20.4.2004, Apelação n.º 430/04), in Cadernos de Direito Privado, n.º 18, Braga, CEJUR.

VÉRGEZ, JUAN CALVO, *Es susceptible de impugnación la inclusión de un contribuyente en un plan de inspección?*, Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, n.º 16, 2007.

VIRGA, PIETRO, *Diritto Amministrativo*, Volume I, I Principi, Giuffrè, 6.ª edição, 2001.

XAVIER, ALBERTO. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1978.

XAVIER, ALBERTO. *Direito Tributário Internacional*, Coimbra, Almedina, 2.ª edição, 2007.